

**Edizione di giovedì 26 Marzo 2020**

## **CASI OPERATIVI**

**È ammesso il conferimento ex articolo 177, comma 2, in una società semplice?**  
di **EVOLUTION**

## **AGEVOLAZIONI**

**Incassi di marzo al lordo della ritenuta? Una via complicata**  
di **Fabio Garrini**

## **ADEMPIMENTI**

**La Certificazione unica dei compensi sportivi**  
di **Luca Mambrin**

## **CONTENZIOSO**

**Termini processuali sospesi dal 9 marzo al 15 aprile**  
di **Angelo Ginex**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

**Erogazioni liberali integralmente deducibili dal reddito d'impresa**  
di **Sandro Cerato**

## **ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A**

**Lo Stato agevola le aggregazioni imprenditoriali, non quelle professionali**  
di **Alessandro Siess di MpO & Partners**

## CASI OPERATIVI

---

### ***È ammesso il conferimento ex articolo 177, comma 2, in una società semplice?***

di **EVOLUTION**

**DIGITAL**

Seminario di specializzazione

**NOVITÀ E SPUNTI DI RIFLESSIONE IN TEMA DI OPERAZIONI STRAORDINARIE**

Scopri di più >

***Alcuni soci detengono una partecipazione di controllo nella società Alfa srl ed intendono conferire detta partecipazione in una società semplice. È possibile beneficiare del regime di realizzo controllato ex articolo 177 co. 2?***

Come noto, l'articolo 177, comma 2, Tuir prevede un regime di realizzo controllato che, in deroga alla regola generale contenuta nell'articolo 9 Tuir, prevede che la plusvalenza da conferimento non è calcolata come differenza tra il valore normale della partecipazione ed il costo fiscalmente riconosciuto della stessa, bensì come differenza tra l'incremento del patrimonio netto della conferitaria ed il costo storico della partecipazione.

In sostanza, il conferente può gestire legittimamente la plusvalenza pilotando la misura dell'incremento del patrimonio netto della conferitaria. Se il costo storico della quota risulta basso, sarà possibile eliminare o limitare la plusvalenza contenendo la misura dell'incremento del patrimonio netto.

Purtroppo, siamo dell'avviso che si debba ritenere inapplicabile il regime del realizzo controllato ex articolo 177, comma 2, Tuir qualora la conferitaria sia una società semplice.



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION](#)

## AGEVOLAZIONI

---

### ***Incassi di marzo al lordo della ritenuta? Una via complicata***

di **Fabio Garrini**

Master di specializzazione

**LA GESTIONE DELLA CRISI D'IMPRESA DOPO L'INTRODUZIONE  
DEL NUOVO CODICE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA**

Scopri le sedi in programmazione >

Gli [articoli 60, 61 e 62 D.L. 18/2020](#) propongono dei provvedimenti finalizzati (con discutibile successo) ad accrescere la **liquidità a breve termine dei contribuenti** tramite il rinvio di alcuni versamenti tributari e contributi; tra questi provvedimenti vi è anche la possibilità di chiedere **l'esonero** dal gravame di subire **ritenuta** da parte del proprio cliente sui ricavi e compensi incassati.

Si tratta però di una previsione che ha tutte le caratteristiche per dimostrarsi **più una complicazione che un vantaggio**: a fronte di un brevissimo orizzonte temporale per il quale la concessione è accordata, viene richiesto di ottemperare ad una serie di adempimenti che, di fatto, **esauriscono il beneficio ottenuto** da tale previsione.

#### **L'esonero dalla ritenuta**

[L'articolo 62, comma 7, D.L. 18/2020](#) stabilisce che i soggetti che evidenziano, nel periodo d'imposta 2019, **ricavi o compensi non superiori a euro 400.000** (evidentemente sulla base della propria disciplina di determinazione del reddito, ricavi per competenza e compensi per cassa) hanno la possibilità di **evitare la ritenuta** sui ricavi e i compensi percepiti nel periodo compreso **tra la data di entrata in vigore del decreto (17 marzo 2020) ed il 31 marzo 2020**.

Ora, posto che il decreto è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale solo a metà della scorsa settimana, e tenendo conto del fatto che occorre effettuare una **specificata comunicazione ai propri clienti**, è quindi probabile che tale beneficio sia materialmente limitato **ai soli incassi che avverranno nel corso di questa settimana**.

I contribuenti che si avvalgono della presente opzione rilasciano a favore del sostituto **un'apposita comunicazione** dalla quale risulti che i ricavi e compensi non sono soggetti a ritenuta ai sensi della richiamata disposizione; si tratta infatti di una disposizione con **efficacia opzionale** che è subordinata al fatto che il contribuente porti a conoscenza del sostituto d'imposta la circostanza di essere nelle condizioni per applicare tale disposizione.

Questo significa che **senza tale comunicazione il sostituto dovrà operare ordinariamente la ritenuta**, procedendo al versamento nei termini di legge.

Più precisamente, **gli elementi da verificare prima di rilasciare la comunicazione al sostituto sono due:**

- il primo consiste nella **verifica di ricavi e compensi conseguiti nel 2019**, e tale elemento deve essere attestato nella comunicazione;
- il secondo requisito riguarda il fatto di non aver sostenuto una determinata spesa. Il beneficio dell'esonero dalla ritenuta viene concesso *“a condizione che **nel mese precedente non abbiano sostenuto spese per prestazioni di lavoro dipendente o assimilato.**”*

Ora, posto che non è del tutto evidente la *ratio* di tale previsione, va altresì notato come dovrebbe essere chiarito (ma i tempi stretti, evidentemente, non lo consentono) come tale previsione debba essere interpretata; logicamente verrebbe da concludere che il legislatore volesse far riferimento alle imprese che hanno impiegato lavoratori dipendenti nel mese precedente (come peraltro risulta anche dalla lettura del *vademecum* pubblicato sul sito dell'Agenzia delle Entrate), ma il fatto che la norma utilizzi il termine *“sostenuto”* pare invece far riferimento al materiale **pagamento** del dipendente.

Quindi, paradossalmente, se un'impresa non ha pagato i dipendenti assunti può **beneficiare dell'esonero da ritenuta**; al contrario, se ha **correttamente retribuito i propri dipendenti**, deve **subire la ritenuta**.

Va inoltre segnalato che l'esonero non riguarda ogni tipo di ritenuta, posto che la disposizione in commento afferma che i contribuenti in possesso dei requisiti *“non sono assoggettati alle ritenute d'acconto di cui agli articoli 25 e 25-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”*.

Si tratta rispettivamente delle ritenute che interessano i compensi percepiti dai **professionisti** e delle ritenute subite per ricavi di tipo **provvisoriale**.

Nessun esonero può essere richiesto, in particolare, né in relazione ai **ricavi incassati dai condomini (articolo 25-ter)** né con riferimento alle trattenute operate dagli **istituti di credito in relazione ai pagamenti che danno diritto alle detrazioni per i bonus edilizi (D.L. 78/2010)**.

I contribuenti che si avvalgono della presente opzione *“provvedono a versare l'ammontare delle ritenute d'acconto 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.”*

Quindi, con modalità che saranno chiarite, il “sostituto esonerato” dovrà procedere a versare all'Erario le ritenute che in precedenza aveva **solo temporaneamente evitato**.

Ora, con questo quadro, **vien da chiedersi effettivamente chi sceglierà di percorrere tale tragitto tortuoso.**

## ADEMPIMENTI

---

### ***La Certificazione unica dei compensi sportivi***

di Luca Mambrin



Come noto anche le **associazioni sportive** e le **società sportive dilettantistiche** che corrispondono **compensi** nell'ambito di rapporti di collaborazione sportiva e/o amministrativo-gestionale **ex articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir** hanno l'obbligo di rilasciare ai percipienti la **Certificazione unica**, anche nel caso in cui gli importi corrisposti rientrino nel **limite di esenzione fissato in euro 10.000**.

Ai sensi del citato **articolo 67, comma 1, lett. m), Tuir**, infatti, sono considerati **redditi diversi** le **indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi** percepiti nell'esercizio **diretto di attività sportive dilettantistiche** erogati dal Coni, dalle federazioni sportive nazionali, dall'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegue finalità dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto.

Beneficiano dello stesso trattamento fiscale anche i compensi percepiti in relazione a rapporti di **collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale** di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche.

L'**articolo 69, comma 2, Tuir** disciplina le **modalità di tassazione** di detti compensi, stabilendo che **non concorrono a formare il reddito** per un importo non superiore, complessivamente, nel periodo d'imposta, ad **euro 10.000** (importo così modificato a decorrere dall'anno 2018 dalla **L. 205/2017**).

Inoltre sono **esclusi** da imposizione, e pertanto **non vanno dichiarati i rimborsi di spese documentate** relative al vitto, all'alloggio, al viaggio ed al trasporto, sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale.

Per tali tipologie di compensi è prevista dunque la seguente **modalità di tassazione**:

- i primi **euro 10.000**, complessivamente percepiti nel periodo d'imposta, sono **esenti da**

**tassazione e non concorrono alla formazione del reddito;**

- sugli ulteriori **euro 20.658,28** viene operata una **ritenuta a titolo di imposta** (con aliquota del **23%**);
- sulle **somme eccedenti l'importo complessivo di euro 30.658,28** viene operata una **ritenuta a titolo d'acconto** (con aliquota del 23%).

Le **somme eccedenti** i 10.000 euro sono soggette anche ad **addizionale regionale Irpef e all'addizionale comunale Irpef**; le aliquote da applicare devono essere quelle **effettivamente deliberate** dalla Regione o dal Comune titolari del tributo. Come infatti precisato anche nella [risoluzione 106/E/2012](#) *“sulla parte dei compensi in esame, eccedente l'importo di 7.500 euro (oggi euro 10.000), deve essere applicata l'aliquota Irpef del 23%, l'aliquota dell'addizionale comunale di compartecipazione all'Irpef e l'aliquota dell'addizionale regionale di compartecipazione all'Irpef. Ne consegue, pertanto, che le società e gli enti eroganti compensi relativi allo svolgimento di attività sportive dilettantistiche, in sede di effettuazione della ritenuta a titolo di addizionale regionale di compartecipazione, dovranno individuare l'aliquota deliberata dalla regione nella quale il beneficiario dell'emolumento ha il domicilio fiscale”*.

La parte di reddito **eccedente euro 30.658,28** deve essere assoggettata a **tassazione ordinaria** in sede di dichiarazione dei redditi, considerando anche i compensi già assoggettati a ritenuta.

Ai fini della corretta compilazione della **Certificazione unica 2020** è necessario identificare correttamente gli **importi** corrisposti attraverso l'indicazione, nella **casella 1 “tipologia reddituale”**, del **codice N**, che identifica proprio *“le indennità di trasferta, rimborsi forfetari di spese, premi e compensi erogati:*

- *nell'esercizio diretto di **attività sportive dilettantistiche**;*
- *in relazione a **rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale** di natura non professionale resi a favore di società e associazioni sportive dilettantistiche e di cori, bande e filodrammatiche da parte del direttore e dei collaboratori tecnici.*

Da segnalare poi la **novità** prevista relativamente al **campo 6 “Codice”** della CU 2020, nel quale va indicato il **codice identificativo della tipologia di somma corrisposta**. Le somme che venivano indicate con il codice “7” previsto nella CU 2019 è stato ora **sdoppiato nei codici “7” e “8”**. In particolare:

- il **codice 7** va utilizzato nel caso di **erogazione di altri redditi non soggetti a ritenuta** (ad esempio, compensi a contribuenti forfetari);
- il **codice 8** va utilizzato nel caso di **erogazione di altri redditi esenti** ovvero di somme che non costituiscono reddito.

In assenza di chiarimenti ufficiali si ritiene che i **compensi a sportivi dilettanti** entro la **soglia dei 10.000 euro vadano identificati con il nuovo codice “8”**.

Si veda il seguente **esempio**.

Il Sig. Rossi ha percepito **nel corso del 2019 da un'associazione sportiva dilettantistica** compensi pari a 50.000 euro, di cui:

- euro 10.000 **esenti da tassazione**;
- euro 20.658,28 **soggetti a ritenuta a titolo di imposta**;
- euro 19.341,72 **soggetti a ritenuta a titolo d'acconto**.

Ipotizzando **l'aliquota dell'addizionale regionale al 1,23%** e quella dell'addizionale comunale allo 0,8% la CU 2020 dovrà essere così **predisposta**:

DATI RELATIVI ALLE SOMME EROGATE		TIPOLOGIA REDDITUALE		DATI FISCALI	
1	Causale	2	Anno	3	Anticipo
1	N	2		3	<input type="checkbox"/>
4	Ammontare lordo corrisposto	5	Somme non soggette a ritenuta per regime convenzionale	6	Codice
4	50.000	5		6	8
7	Altre somme non soggette a ritenuta	8	Imponibile	9	Ritenute a titolo d'acconto
7	10.000	8	40.000	9	4.449
10	Ritenute a titolo d'imposta	11	Ritenute sospese	12	Addizionale regionale a titolo d'acconto
10	4.751	11		12	238
13	Addizionale regionale a titolo d'imposta	14	Addizionale regionale sospesa	15	Addizionale comunale a titolo d'acconto
13	254	14		15	155
16	Addizionale comunale a titolo d'imposta	17	Addizionale comunale sospesa	18	Imponibile anni precedenti
16	165	17		18	
19	Ritenute operate anni precedenti	20	Spese rimborsate	21	Ritenute rimborsate
19		20		21	

## CONTENZIOSO

---

### ***Termini processuali sospesi dal 9 marzo al 15 aprile***

di Angelo Ginex



Tra le varie misure adottate dal **D.L. 18/2020**, con specifico riferimento al **processo tributario**, l'[articolo 83, comma 1](#) prevede, innanzitutto, il **rinvio d'ufficio** delle **udienze** a data successiva al 15 aprile.

Appare evidente come la disposizione citata, giustamente, non operi **alcuna distinzione** tra **trattazione in camera di consiglio** (come quella di sospensione dell'esecuzione dell'atto) e **discussione in pubblica udienza** (è il caso dell'udienza di discussione, ove vi sia apposita istanza di parte).

Il **comma 2** del medesimo articolo dispone, poi, la **sospensione** del decorso dei **termini processuali dal 9 marzo al 15 aprile**.

Ne deriva che, se il termine ha già iniziato a decorrere **prima del 9 marzo**, il medesimo resta sospeso nel suddetto periodo di sospensione e **ricomincia a decorrere al 16 aprile**. Invece, se il termine inizia a decorrere **durante il periodo di sospensione** sopra indicato, **l'inizio è differito al 16 aprile**.

Nel caso dei **termini a ritroso** (deposito di **documenti, memorie illustrative e brevi repliche**, che deve avvenire, rispettivamente, fino a venti, dieci e cinque giorni liberi prima dell'udienza di discussione), è chiaro che detta **udienza** deve essere fissata dal giudice **non prima del 7 maggio**, in modo da consentire alle parti di poter provvedere al deposito dei documenti il 16 aprile. Diversamente, il termine rientrerebbe nel periodo di sospensione e non verrebbe rispettato, così come previsto dall'[articolo 83, comma 2](#), secondo cui: «*Quando il termine è computato a ritroso e ricade in tutto o in parte nel periodo di sospensione, è differita l'udienza o l'attività da cui decorre il termine in modo da consentirne il rispetto*».

Inoltre, è d'uopo precisare che, sulla base di quanto emergente dal combinato disposto della disposizione in esame e di quella contenuta nell'[articolo 67 D.L. 18/2020](#), il legislatore ha voluto creare un **doppio binario**.

Più precisamente, con specifico riferimento agli **atti introduttivi**, non vi è dubbio che la **sospensione** del decorso dei **termini processuali dal 9 marzo al 15 aprile** riguardi esclusivamente il **contribuente**, dacché a favore degli enti impositori è disposta la sospensione dei termini dall'8 marzo al 31 maggio 2020.

Infatti, l'**articolo 67** citato stabilisce testualmente che: «**Sono sospesi dall'8 marzo al 31 maggio 2020 i termini relativi alle attività di liquidazione, di controllo, di accertamento, di riscossione e di contenzioso, da parte degli uffici degli enti impositori**», per cui è evidente come sia stato previsto un **termine breve** per il contribuente ed **uno più lungo** per gli enti impositori.

Per quanto concerne l'**ambito oggettivo** di applicazione, si ritiene che la sospensione in parola riguardi **ricorsi, depositi e appelli**, sebbene la tecnica legislativa utilizzata risulti alquanto infelice e foriera di dubbi.

L'[articolo 83, comma 2 ultimo periodo](#), fa esplicito riferimento solo al ricorso in primo grado e al procedimento di reclamo/mediazione, stabilendo che: «**Si intendono altresì sospesi, per la stessa durata indicata nel primo periodo, i termini per la notifica del ricorso in primo grado innanzi alle Commissioni tributarie e il termine di cui all'articolo 17-bis, comma 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546**».

Tuttavia, il **comma 21** della medesima norma, in chiusura, stabilisce che: «**Le disposizioni del presente articolo, in quanto compatibili, si applicano altresì ai procedimenti relativi alle commissioni tributarie ...**».

Di qui, pertanto, l'applicazione, al processo tributario, del **comma 2**, secondo cui si intendono sospesi, sempre dal 9 marzo al 15 aprile, i termini per le impugnazioni e, in genere, tutti i termini procedurali, con conseguente **inclusione anche degli appelli**.

Si rileva altresì che l'[articolo 83](#) in esame sostituisce con effetto retroattivo l'[articolo 1 D.L. 11/2020](#), che è stato **abrogato** dal **comma 22** di detta disposizione. Risultano, peraltro, **superate le difficoltà interpretative** che questa norma aveva posto, facendo riferimento ai giudizi pendenti e alla fissazione dell'udienza nel periodo di sospensione, previsioni venute meno con l'entrata in vigore del nuovo **articolo 83**.

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### ***Erogazioni liberali integralmente deducibili dal reddito d'impresa***

di Sandro Cerato



Per i **soggetti titolari di reddito d'impresa** le erogazioni liberali in denaro e in natura a sostegno dell'emergenza epidemiologica Covid-19, effettuate nell'anno 2020, sono **integralmente deducibili dal reddito d'impresa**.

È quanto emerge dalla lettura dell'[articolo 66, comma 2, D.L. 18/2020](#), in cui è contenuta una **norma speciale finalizzata ad incentivare le erogazioni liberali effettuate dalle imprese** (nel comma 1 è invece contenuta la disciplina delle **erogazioni liberali effettuate dalle persone fisiche**).

Il primo aspetto da sottolineare riguarda la possibilità di **dedurre integralmente dal reddito d'impresa** le erogazioni in questione, e ciò si desume dal richiamo contenuto nel predetto **comma 2** dell'[articolo 66](#) all'[articolo 27 L. 133/1999](#).

Secondo tale disposizione, e in particolare il comma 1, *“sono **deducibili dal reddito d'impresa ai fini delle relative imposte le erogazioni liberali in denaro** effettuate in favore delle popolazioni colpite da **eventi di calamità pubblica o da altri eventi straordinari anche se avvenuti in altri Stati**, per il tramite di fondazioni, di associazioni, di comitati e di enti”*.

Per quanto riguarda le **erogazioni in natura**, il successivo **comma 2** dell'[articolo 27](#) citato stabilisce che i beni ceduti **non si considerano destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa**, precisando che tale irrilevanza riguarda sia i **beni merce** (che danno luogo a ricavi di cui all'[articolo 85 Tuir](#)), sia i **beni ammortizzabili** (che danno luogo a plusvalenze ai sensi dell'[articolo 86 Tuir](#)).

Ai fini **Irap**, è precisato che le **erogazioni liberali sono deducibili nell'esercizio in cui sono effettuate**, e quindi necessariamente nel 2020 visto che la norma “speciale” di cui all'[articolo 66 D.L. 18/2020](#) riguarda solamente tale **annualità**.

Per quanto riguarda i **soggetti beneficiari della norma agevolativa**, poiché l'[articolo 66, comma](#)

[2](#), si riferisce a tutti i soggetti **titolari di reddito d'impresa**, possono fruire della norma i **soggetti Irpef** (imprese individuali e società di persone a prescindere dal regime contabile adottato), ed i **soggetti Ires** (società di capitali, enti commerciali e stabili organizzazioni di soggetti non residenti).

In relazione ai **soggetti che beneficiano delle erogazioni**, il **comma 2** non contiene alcuna **limitazione**, anche se la relazione illustrativa al decreto stabilisce che il comma 2 persegue le medesime finalità previste al comma 1. Ed in tale comma si legge che i destinatari dell'erogazione, quale **condizione per la deducibilità**, devono intervenire per la **gestione ed il contenimento dell'emergenza sanitaria**. Pertanto, anche per i soggetti titolari di reddito d'impresa le erogazioni sono deducibili secondo le regole illustrate se effettuate a favore dello **Stato, delle Regioni**, degli enti locali territoriali, di enti o istituzioni pubbliche, di fondazioni e di associazioni legalmente riconosciute senza scopo di lucro.

L'[articolo 66, comma 3, D.L. 18/2020](#) contiene le **regole per valorizzare le erogazioni effettuate in natura**, specificando che si deve aver riguardo agli [articoli 3 e 4 D.M. 28.11.2019](#) (in cui sono contenute le disposizioni per le erogazioni in favore degli enti del Terzo settore).

In base a tali indicazioni (e in particolare l'articolo 3), **l'ammontare della deduzione spettante è determinato in base al valore normale del bene oggetto** di donazione in base alle regole di cui all'[articolo 9 Tuir](#), dovendosi distinguere i beni come segue:

- per quelli **strumentali**, l'erogazione in natura è valorizzata in base al **valore fiscalmente riconosciuto del bene** (costo storico al netto degli ammortamenti dedotti);
- per i beni-merce, si deve tener conto del **minore tra il valore normale di cui all'[articolo 9 Tuir](#)** e quello **assunto ai fini della valorizzazione delle rimanenze di cui all'[articolo 92 Tuir](#)**.

Il richiamo all'[articolo 3 D.M. 28.11.2019](#) determina anche l'applicazione delle previsioni riguardanti la necessità di acquisire una **perizia di stima** in caso di erogazione liberale di beni diversi da quelli citati, nonché la necessità di dotarsi della documentazione prevista (**dichiarazione scritta del donatore e del soggetto destinatario dell'erogazione**).

## ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

### ***Lo Stato agevola le aggregazioni imprenditoriali, non quelle professionali***

di **Alessandro Siess 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.***

Tutti: politica, ordini professionali, associazioni di categoria e giornalisti del settore ci dicono che i professionisti italiani, al fine di sconfiggere la crisi che da tempo li riguarda, dovrebbero **aggregarsi fra loro per realizzare strutture organizzative** che trascendano il superato modello di studio mono-professionale e siano **in grado di affrontare in modo competitivo la vasta ed articolata domanda del mercato**.

Bene, lo diciamo anche noi, ma il problema è che non basta dirlo. Il professionista italiano, animale storicamente solitario, non possiede la cultura dell'aggregazione e, inoltre, non trova nel sistema gli strumenti che lo incentivino a farlo. Pertanto, al fine di evitare che parlare di aggregazioni si risolva in un puro esercizio teorico, **il processo di aggregazione professionale va agevolato ed insegnato**. In questa sede ci concentreremo sulla necessità di agevolare i percorsi aggregativi, **nel prossimo ci occuperemo della necessità di insegnare ai professionisti ad aggregarsi**.

Come possono essere agevolate le aggregazioni? Certamente mediante una legislazione civilistico e soprattutto fiscale che le renda appetibili. Pensiamo ad **alcune norme**, sparse nel nostro ordinamento giuridico, **che aiutano ad es. le aggregazioni e il passaggio generazionale riguardanti le imprese**:

1) **Il c.d. Bonus Aggregazioni**, previsto dall'art. 11 del Decreto Crescita (Decreto Legge n. 34/2019), il quale prevede una deroga al principio di neutralità fiscale, riconoscendo, sia per la determinazione delle quote di ammortamento sia per la determinazione della plus/minusvalenza, i maggiori valori contabili derivanti da operazioni di fusione, scissione o conferimento d'azienda. Non è certo questa la sede per esaminare la portata di tale norma, ma quel che si vuole evidenziare è che si tratta di norma che agevola in modo significativo le operazioni straordinarie poste in essere dalle imprese. Al contrario, nel nostro sistema non sussiste alcuna norma analoga che agevoli le aggregazioni professionali o i conferimenti degli

studi in società fra professionisti.

2) **L'esenzione per il passaggio generazionale delle aziende familiari**, prevista dall'art. 3, comma 4-ter, Tus, il quale stabilisce che *“i trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli artt. 768-bis e ss c.c., a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni non sono soggette all'imposta”*. Anche in questo caso, non è certo la presente news la sede adatta per trattare una tematica così complessa, ma ho ritenuto utile il suo richiamo, al fine di esemplificare un altro caso in cui il legislatore è intervenuto per agevolare, giustamente, il mondo imprenditoriale ed evitare le ricadute negative derivanti dal mancato perfezionarsi del passaggio generazionale (ad esempio la perdita dei posti di lavoro ed il calo del gettito fiscale). L'esenzione non riguarda direttamente le aggregazioni, ma vedremo che il tema del passaggio generazionale, in senso ampio, è strettamente connesso alla peculiarità delle aggregazioni in ambito professionale.

Non esiste una norma analoga per mondo professionale. Lo studio non è un “bene” che entra in successione (se si escludono alcune sue componenti quali le attrezzature o gli arredi) e regna l'incertezza su come disciplinare l'eventuale passaggio in favore degli eredi dei rapporti in essere con la clientela (infatti tale passaggio viene gestito sotto traccia). Ma, soprattutto, nessuna norma agevola **il passaggio generazionale che si realizza in sede extra familiare**, il quale nella prassi italiana **configura una vera e propria operazione di aggregazione professionale**, certamente da agevolarsi per le importanti potenzialità che essa ha in termini di rinnovamento degli studi, realizzazione personale, mantenimento dei posti di lavoro ed entrate fiscali.

3) **La rivalutazione facoltativa delle partecipazioni societarie**, mediante pagamento di un'imposta sostitutiva, la cui *ratio* risiede proprio nella volontà del legislatore di **favorire la loro circolazione e facilitare quindi i riassetti della proprietà delle società**, garantendo, contemporaneamente, un **gettito immediato** all'Erario.

Questa elencazione non vuole avere pretese di esaustività, ma si propone solo l'obiettivo di evidenziare come **sia differente il trattamento riservato alle operazioni straordinarie (cessioni, fusioni, scissioni) che riguardano le aziende o le società, rispetto a quelle che interessano gli studi professionali**. E' evidente anche che gli strumenti normativi suindicati non siano *tout court* applicabili, in ragione della concettuale differenziazione fra azienda e studio professionale, alle operazioni di aggregazione professionale, ma che debbano invece essere adattati o se ne debba creare di specifici. Discorso parzialmente diverso sarebbe potuto valere per le STP, che possono essere organizzate tramite i modelli societari previsti dal codice civile, ma ogni possibile entusiasmo viene stroncato sul nascere, visto l'orientamento dell'AE che, con diverse risposte ad interpelli, ha affermato che il conferimento di uno studio associato o di uno studio individuale in una STP non costituisce un'operazione fiscalmente neutra, ma deve considerarsi una cessione a titolo oneroso di beni (risposte ad interpelli 107 e 125 del 2018).

Pertanto, allo stato, per quanto riguarda **le operazioni di aggregazione professionale che passano da una iniziale monetizzazione in favore del professionista aggregato** (quindi tramite

la cessione dello studio), trova applicazione l'art. 54 comma 1quater del Tuir, il quale stabilisce che concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo i corrispettivi percepiti in conseguenza della cessione della clientela o di altri beni immateriali inerenti l'attività professionale. E' di tutta evidenza che **un tale regime fiscale possa ridurre non di poco l'appeal dell'operazione**, in quanto su tali importi il professionista dovrà pagare non solo le imposte secondo gli scaglioni applicabili, ma anche i contributi previdenziali alla Cassa di competenza, con un onere complessivo finale che si assesterà spesso a cavallo del 50% della somma incassata.

**E' necessario che lo Stato intervenga, ma perché lo Stato dovrebbe agevolare i processi aggregativi** fra i professionisti? Le ragioni sono varie e tutte di interesse pubblico, anche qualora il beneficiario diretto sia il privato:

- **aumento del gettito** derivante dall'aumento delle operazioni che prevedono il pagamento di una somma
- **mantenimento del posto di lavoro** dei dipendenti/collaboratori degli studi oggetto di cessione
- spinta alla realizzazione, da parte dei professionisti più intraprendenti, di **organizzazioni professionali di dimensioni maggiori e più strutturate**, in grado di fornire al cliente una **gamma di servizi più qualificati e competitivi**
- possibilità, tramite strutture professionali più grandi, di fronteggiare la concorrenza delle società di consulenza straniera che stanno aggredendo il mercato
- possibilità per i giovani di realizzare dei progetti di realizzazione professionale, i quali passino attraverso una iniziale aggregazione con un professionista più anziano e la conseguente possibilità di acquisire da lui sia la clientela sia tutto il suo *know how* professionale
- l'opportunità per il professionista vicino alla pensione di pianificare un'uscita graduale dalla professione, senza disperdere tutta l'esperienza sviluppata in decenni di attività e realizzando una sorta di TFR di fine carriera.

Quindi urge agire: **informare la politica** della necessità di intervenire, **fare pressione** su chi di dovere, **creare consenso** intorno a queste istanze, **sensibilizzare gli organi di informazione**, **coinvolgere tutte le categorie professionali** in questo percorso, **muoversi tutti (Ordini, Associazioni di categoria e singoli professionisti) all'unisono**, al fine di ottenere un risultato di cui tutto il mondo professionale non potrà che beneficiare. Noi ci stiamo già muovendo in questa direzione, ma da soli non ce la possiamo fare, servono intelligenze e competenze che credano nel progetto e lo aiutino a crescere.

*Nelle prossime news tratteremo della necessità di insegnare ai professionisti come aggregarsi, della potenzialità delle operazioni di aggregazioni fra studi professionali e delle caratteristiche di tali operazioni*