



Edizione di giovedì 9 Aprile 2020

CASI OPERATIVI

Plusvalenza rateizzata: dichiarazione integrativa
di **EVOLUTION**

AGEVOLAZIONI

Esteso il credito d'imposta per le spese di sanificazione
di **Debora Reverberi**

RISCOSSIONE

Decreto Liquidità: nuova sospensione dei termini di versamento
di **Sandro Cerato**

AGEVOLAZIONI

Credito d'imposta locazioni solo con canone pagato
di **Fabio Garrini**

DICHIARAZIONI

Al via le iscrizioni per ottenere il 5 per mille 2020
di **Luca Caramaschi**

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Il trasferimento di uno Studio: affiancamento e clausola "di salvaguardia"
di **Andrea Beltrachini di MpO & Partners**

CASI OPERATIVI

Plusvalenza rateizzata: dichiarazione integrativa di **EVOLUTION**

Special Event
**L'IMPOSTAZIONE DELL'ATTIVITÀ
DEL REVISORE LEGALE**
Scopri le sedi in programmazione >

Una società nel 2018 ha venduto un cespote ottenendo una plusvalenza di euro 10.000 assoggettandola ad imposizione interamente nel periodo d'imposta di realizzo. Oggi la società può presentare una dichiarazione integrativa al fine di rateizzarla in cinque quote costanti ai sensi dell'articolo 86, comma 4, Tuir?

L'articolo 86, comma 4, Tuir stabilisce che le plusvalenze concorrono a formare il reddito d'impresa nell'esercizio in cui sono state realizzate oppure nel periodo d'imposta in cui i beni plusvalenti sono stati assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa.

La possibilità di poter diluire la plusvalenza è subordinata al rispetto di un requisito temporale legato ad un periodo di possesso minimo dei beni oggetto di cessione, assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio di impresa.

Il periodo minimo di possesso per poter rateizzare la plusvalenza è di tre anni da computare:

- facendo riferimento al calendario comune;
- non tenendo conto del giorno nel quale cade il momento iniziale del termine;
- considerandolo decorso con lo spirare dell'ultimo istante del giorno finale.



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION](#)

AGEVOLAZIONI

Esteso il credito d'imposta per le spese di sanificazione

di Debora Reverberi

Seminario di specializzazione

LABORATORIO SUL PATENT BOX – EVOLUZIONE NORMATIVA E ASPETTI OPERATIVI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

Il testo del “**Decreto Legge Liquidità**” (D.L. 23/2020), approvato dal Consiglio dei Ministri il 06.04.2020 e pubblicato sulla **Gazzetta Ufficiale** n. 94 del 08.04.2020, contiene un **ampliamento dell'ambito applicativo oggettivo del credito d'imposta per le spese di sanificazione degli ambienti e degli strumenti di lavoro**, introdotto dall'[articolo 64 D.L. 18/2020](#) (c.d. “Decreto Cura Italia”).

La modifica apportata consiste **nell'estensione delle tipologie di spese ammissibili all'agevolazione a favore dei costi di acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi di sicurezza, atti a proteggere i lavoratori dall'esposizione accidentale ad agenti biologici e a garantire la distanza di sicurezza interpersonale**.

L'ampliamento dell'ambito applicativo oggettivo è coerente con la **ratio legis, finalizzata ad incentivare le misure preventive alla diffusione del virus Covid-19 nei luoghi di lavoro**.

Le tipologie di spese ammissibili al novellato credito d'imposta per spese di sanificazione sono dunque le seguenti:

- **spese di sanificazione degli ambienti di lavoro**
- **spese di sanificazione degli strumenti di lavoro**
- **spese per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale dei lavoratori**
- **spese per l'acquisto di altri dispositivi di sicurezza dei lavoratori.**

Sull'ampliamento del novero dei costi ammissibili **la relazione illustrativa al D.L. Liquidità fornisce un'elenco esemplificativo dei dispositivi di protezione individuale e degli altri dispositivi di sicurezza**.

Fra i **dispositivi di protezione individuale** rientrano i seguenti:

- **mascherine chirurgiche, mascherine Ffp2 e Ffp3**

- guanti
- visiere di protezione e occhiali protettivi
- tute di protezione e calzari.

Fra gli **altri dispositivi di sicurezza** atti a proteggere i lavoratori dall'esposizione accidentale ad agenti biologici o a garantire la distanza di sicurezza interpersonale rientrano i seguenti:

- **barriere protettive**
- **pannelli protettivi**
- **detergenti mani.**

Restano **confermate le altre caratteristiche del credito d'imposta in esame.**

Quanto all'ambito applicativo soggettivo **i potenziali beneficiari sono i soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione.**

Risulta confermata anche **l'entità del credito d'imposta:**

- in misura pari al **50% delle spese ammissibili sostenute nel periodo d'imposta 2020;**
- **fino ad un massimo di 20.000 euro di credito d'imposta spettante per ciascun beneficiario;**
- **nel limite complessivo di spesa pari a 50 milioni di euro per l'anno 2020.**

L'operatività dell'incentivo è attualmente sospesa in attesa dell'emanazione del D.M. del Mise, di concerto col MEF, da adottarsi entro il 15.04.2020, 30 giorni dall'entrata in vigore del Decreto Cura Italia.

Il D.M. stabilirà criteri, modalità applicative e modalità di fruizione del credito d'imposta, che non sono definiti nel testo di Legge.

Nella **seguente tavola sinottica** si riepilogano le caratteristiche del novellato **credito d'imposta per le spese di sanificazione e per l'acquisto di dispositivi di protezione nei luoghi di lavoro:**

Credito d'imposta per le spese di sanificazione e per l'acquisto di dispositivi di protezione nei luoghi di lavoro – articolo 64 D.L. 18/2020 come modificato dal D.L. Liquidità

Ambito applicativo soggettivo

Esercenti attività d'impresa, arte o professione

Ambito applicativo oggettivo

RISCOSSIONE

Decreto Liquidità: nuova sospensione dei termini di versamento

di Sandro Cerato

Seminario di specializzazione

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

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

Imposta sul valore aggiunto, ritenute sul personale dipendente e assimilato e contributi previdenziali ed assicurativi in **scadenza ad aprile e maggio 2020 sono rinviati al 30 giugno** ma a condizione che vi sia una **riduzione del fatturato almeno del 33%** (o del 50% per le grandi imprese) rispetto agli stessi mesi del periodo d'imposta precedente.

È questo il quadro che emerge dalla lettura del **D.L. 8 aprile 2020, n. 23**, con cui si interviene ulteriormente sui termini di versamento dell'Iva, delle ritenute e contributi dovuti sul lavoro dipendente e assimilato.

A differenza di quanto previsto dalle disposizioni contenute nel **D.L. 18/2020**, l'**articolo 18** del nuovo decreto prevede un **differimento generalizzato a prescindere dalle dimensioni e dall'attività svolta dall'impresa**, ma è stata posta una nuova condizione (in precedenza non richiesta) di riduzione del volume di fatturato o dei corrispettivi rispetto allo stesso periodo dell'anno precedente.

In primo luogo, è necessario focalizzare l'**aspetto temporale**, poiché la norma si riferisce ai versamenti dovuti in autoliquidazione nei **mesi di aprile e maggio**, e quindi alle **prossime scadenze del 16 aprile e del 16 maggio**. I tributi oggetto di sospensione sono già quelli indicati nel precedente **D.L. 18/2020**, ossia l'imposta sul valore aggiunto (per i mesi di marzo ed aprile 2020, ovvero per il primo trimestre 2020) e le ritenute (sui redditi di lavoro dipendente e assimilato di cui agli [articoli 23 e 24 del D.P.R. 600/1973](#)) nonché i contributi previdenziali ed assicurativi dovuti per i mesi di marzo ed aprile 2020 (rispettivamente scadenti il 16 aprile ed il 16 maggio).

Il nuovo termine di versamento dei predetti tributi e contributi sospesi è fissato al **30 giugno 2020** in unica soluzione, ovvero in **cinque rate mensili di pari importo a partire dallo stesso mese di giugno**.

Tuttavia, come già anticipato, **la sospensione prevista dal nuovo Decreto non opera "a**

prescindere", poiché è richiesto di verificare una contrazione del volume di ricavi o compensi nei predetti mesi di marzo ed aprile 2020 rispetto agli stessi mesi del 2019. La contrazione è variabile in funzione delle dimensioni dell'impresa, e più in particolare:

- per imprese (o professionisti) con ricavi (o compensi) **non superiori a 50 milioni** (nel 2019), è necessario verificare una contrazione del fatturato o dei corrispettivi di **almeno il 33%** (confronto tra marzo ed aprile 2020 rispetto agli stessi mesi del 2019);
- per imprese (o professionisti) con ricavi (o compensi) **superiori a 50 milioni** (nel 2019), è richiesta una **contrazione del 50%** del fatturato o dei corrispettivi.

È bene sottolineare che ciascun mese è autonomo, e quindi **vi potranno essere molteplici situazioni: contrazione dei ricavi in entrambi i mesi del 2020 rispetto ai mesi di marzo ed aprile 2019**, nel qual caso il differimento riguarda i tributi dovuti per entrambi i mesi, oppure **contrazione in uno solo dei due mesi** interessati (marzo ed aprile) con conseguente sospensione dei versamenti dovuti per il solo mese in cui si è verificato il calo dei componenti positivi.

È stato **eliminato il riferimento ai ricavi o compensi** ed è stato **inserito il parametro del fatturato o dei corrispettivi**, termine che fa quindi riferimento alle regole Iva.

Il **comma 5 dell'articolo 18** concede la **sospensione dei predetti termini di versamento anche alle imprese ed ai professionisti che hanno iniziato l'attività dopo il 31 marzo 2019**, e che come tali non presentano il parametro storico per verificare il calo del fatturato o dei corrispettivi. Per tali soggetti, quindi, il differimento spetta in ogni caso.

Il comma 6 si occupa dei soggetti (imprese e professionisti) che operano nelle province di Bergamo, Brescia, Cremona, Lodi e Piacenza, per i quali la sospensione opera in presenza solamente della contrazione dei ricavi di almeno il 33% (stesso parametro storico di confronto) a prescindere dal volume di ricavi e compensi del 2019.

Infine, il **comma 8 dell'articolo 18** prevede **l'applicabilità delle disposizioni di cui all'[articolo 61 D.L. 18/2020](#)** (sospensione dei termini di versamento per le imprese che operano nei **settori maggiormente colpiti dall'emergenza sanitaria**) qualora per tali imprese **non** si dovessero verificare i nuovi presupposti indicati in precedenza in merito alla **riduzione del volume di ricavi**.

AGEVOLAZIONI

Credito d'imposta locazioni solo con canone pagato

di Fabio Garrini

DIGITAL

Seminario di specializzazione

I CONTRATTI DI LOCAZIONE ALLA LUCE DELLE PROBLEMATICHE DEL COVID 19 – SOLUZIONI, RISCHI E CRITICITÀ

[Scopri di più >](#)

Per ottenere il **credito d'imposta nella misura del 60% del canone di marzo, è necessario che tale canone risulti effettivamente pagato**: questo è il chiarimento che, attraverso la [circolare 8/E/2020](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito in merito all'agevolazione contenuta nell'articolo 65 del decreto cura Italia, derogando nei fatti al tenore letterale della norma che pareva invece condurre alla conclusione opposta,

Bonus con canone pagato

Per aiutare le imprese che abbiano subito lo stop forzato della propria attività (con esclusione delle attività indicate negli [allegati 1 e 2 del D.P.C.M. 11.3.2020](#)), il **D.L. 18/2020** ha introdotto uno specifico credito d'imposta da **spendere in compensazione nel modello F24**: l'[articolo 65 D.L. 18/2020](#) introduce a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, per l'anno 2020, un bonus nella misura del **60 per cento dell'ammontare del canone di locazione, relativo al mese di marzo 2020**, di immobili rientranti nella categoria catastale C/1.

Su questo punto consta un primo chiarimento contenuto nella [circolare 8/E/2020](#), riguardante il perimetro applicativo dell'agevolazione: il bonus spetta infatti esclusivamente agli immobili censiti nella categoria catastale C/1, dedicata a "negozi e botteghe".

Sul punto peraltro l'Agenzia osserva che il bonus **non spetta ad immobili censiti in altre categorie catastali, benché essi siano destinati allo svolgimento di attività commerciali**: per il riconoscimento di tale bonus prevale quindi **l'aspetto formale su quello sostanziale**.

Ad onor del vero, malgrado la norma sia decisamente discutibile, in quanto non solo i negozi hanno subito le serrate imposte dai decreti di marzo, è altrettanto vero che il **tenore letterale** della disposizione non lasciava certo spazio ad alcun esercizio di **interpretazione estensiva**; sul punto, occorre concludere, non è possibile fare altro se non auspicare che **in sede di**

conversione, come peraltro ventilato, il medesimo credito d'imposta possa essere riconosciuto anche **a favore di immobili, utilizzati in forza di contratti di locazione**, iscritti in categorie catastali diverse dalla C/1.

L'utilizzo di tale credito è stato innescato tramite la [risoluzione 13/E/2020](#), la quale ha introdotto il **codice tributo 6914**, spendibile esclusivamente in F24 per la compensazione di altri tributi o contributi; tale documento di prassi ha disposto **l'utilizzabilità a decorrere dal 25 marzo scorso** (data confermata anche nelle risposte pubblicate sul sito del Mef).

Sull'utilizzo del credito si innesta il **secondo chiarimento fornito**.

In un **precedente contributo** erano stati segnalati alcuni dubbi applicativi, uno dei quali riguardava il caso del **canone non pagato** (situazione affatto rara, visto che con l'inizio della crisi non pochi inquilini hanno comunicato ai propri concedenti la volontà-necessità di rinviare il pagamento).

Letteralmente la norma non richiede che il canone risulti pagato, quindi tale credito pareva liberamente spendibile **senza la necessità di verificare l'effettiva corresponsione**.

Sul punto l'Agenzia interpreta la norma introducendo un **ulteriore requisito** che il legislatore non aveva posto, quello appunto del pagamento del canone: la giustificazione risiede nel fatto che il **bonus** viene concesso *“con la finalità di ristorare il soggetto dal costo sostenuto costituito dal predetto canone, sicché in coerenza con tale finalità il predetto credito maturerà a seguito dell'avvenuto pagamento del canone medesimo.”*

Di conseguenza, seguendo il ragionamento avanzato dall'Agenzia, quando sarà pagato il canone di competenza del mese di marzo 2020, in quel momento maturerà anche il **diritto all'utilizzo del credito d'imposta**.

La conclusione, evidentemente, è razionale, ma non si può soprassedere sul fatto che tale requisito **non è previsto dalla norma**.

Non pare corretto proporre una interpretazione rigorosa e letterale in merito alla categoria catastale che beneficia del bonus, per poi, qualche riga dopo, **derogare al tenore letterale della norma**.

A questo punto, come deve comportarsi il **contribuente che decide di essere acquiescente** al parere avanzato dall'Agenzia delle Entrate?

Sul punto va rammentato che la [risoluzione 13/E/2020](#) ha contemplato il caso di **restituzione del credito fruito indebitamente**: *“In sede di compilazione del modello F24, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione “Erario”, nella colonna “importi a credito compensati”, ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna “importi a debito versati”.*

Considerato che l'Agenzia ha fornito i propri chiarimenti attraverso la [circolare 8/E/2020](#), i **riversamenti dei crediti utilizzati sino al 3 aprile** (data di pubblicazione della circolare) dovrebbero essere **esonerati dall'applicazione di qualunque tipo di sanzione**.

DICHIARAZIONI

Al via le iscrizioni per ottenere il 5 per mille 2020

di Luca Caramaschi

Seminario di specializzazione

SPORT E TERZO SETTORE. COSA CAMBIA?

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

È partita lo scorso 1° aprile 2020 la campagna delle iscrizioni dei soggetti che intendono, nella prossima tornata dichiarativa (modello Redditi e modello 730), ottenere il **contributo del 5 per mille** dai contribuenti persone fisiche per sostenere la loro attività.

I destinatari del 5 per mille

Per l'anno finanziario 2020, il 5 per mille è pertanto destinato, nel dettaglio, alle seguenti finalità:

1. sostegno degli enti del volontariato:

- *organizzazioni di volontariato di cui alla L. 266/1991*
- *Onlus – Organizzazioni non lucrative di utilità sociale (articolo 10 D.Lgs. 460/1997)*
- *cooperative sociali e i consorzi di cooperative sociali di cui alla L. 381/1991*
- *organizzazioni non governative già riconosciute idonee ai sensi della L. 49/1987 alla data del 29 agosto 2014 e iscritte all'Anagrafe unica delle ONLUS su istanza delle stesse (articolo 32, comma 7, L. 125/2014)*
- *enti ecclesiastici delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti accordi e intese, Onlus parziali ai sensi del comma 9 dell'articolo 10 D.Lgs. 460/1997*
- *associazioni di promozione sociale le cui finalità assistenziali sono riconosciute dal Ministero dell'Interno, Onlus parziali ai sensi del comma 9 dell'articolo 10 D.Lgs. 460/1997*
- *associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionale, regionali e provinciali (articolo 7 L. 383/2000)*
- *associazioni e fondazioni di diritto privato che operano nei settori indicati dall'articolo 10, comma 1, lettera a), D.Lgs. 460/1997*

b) finanziamento agli enti della ricerca scientifica e dell'università

c) finanziamento agli enti della ricerca sanitaria

d) sostegno delle attività sociali svolte dal Comune di residenza del contribuente

e) sostegno alle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi dal Coni a norma di legge che svolgono una rilevante attività di interesse sociale.

Inoltre, tra le finalità alle quali può essere destinata, a scelta del contribuente, una quota pari al 5 per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, sono comprese anche:

- il **finanziamento delle attività di tutela, promozione e valorizzazione dei beni culturali e paesaggistici** (articolo 23, comma 46, D.L. 98/2011, convertito, con modificazioni dalla L. 111/2011). Con il D.P.C.M. 28.07.2016 sono state stabilite le modalità di richiesta, le liste dei soggetti ammessi al riparto e le modalità di riparto delle somme
- il **sostegno agli enti gestori delle aree protette** (articolo 17-ter D.L. 148/2017, convertito, con modificazioni dalla L. 172/2017).

È bene tenere presente che, dal 2017, occorre operare una preliminare distinzione tra:

- soggetti che hanno fatto richiesta per accedere al contributo **nell'anno precedente** e che pertanto non sono tenuti a ripetere la procedura di iscrizione;
- soggetti che intendono **accedere per la prima volta al beneficio** e che devono quindi attivarsi con i tradizionali adempimenti.

Vediamo in dettaglio le due situazioni.

Soggetti non tenuti a ripetere la procedura di iscrizione

In data **1° aprile 2020** è stato pubblicato **l'elenco permanente degli enti iscritti 2020**, che aggiorna e integra quello pubblicato nel 2019.

In particolare, sono stati inseriti gli enti regolarmente iscritti nell'anno 2019 in presenza dei **requisiti previsti dalla norma** e sono state apportate le modifiche conseguenti alle revoca dell'iscrizione trasmesse dagli enti e alle verifiche effettuate dalle amministrazioni competenti.

Come già detto, gli enti che sono presenti nell'elenco permanente degli iscritti 2020 **non sono tenuti a trasmettere nuovamente la domanda telematica di iscrizione al 5 per mille e a inviare la dichiarazione sostitutiva alla competente amministrazione.**

Va, tuttavia, segnalato che gli enti iscritti nell'elenco permanente 2020 devono comunque trasmettere una **nuova dichiarazione sostitutiva** all'amministrazione competente per categoria

nel caso in cui, entro il termine di scadenza dell'invio della **dichiarazione sostitutiva** per lo stesso anno, sia variato il rappresentante legale rispetto a quello che aveva firmato la dichiarazione sostitutiva precedentemente già inviata (per il 2017, 2018 e/o per il 2019).

Soggetti che accedono per la prima volta al beneficio

Con riferimento ai casi di **prima iscrizione**, dallo scorso 1° aprile 2020 è invece attiva la procedura per l'iscrizione agli elenchi del 5 per mille da parte degli **enti di volontariato e delle associazioni sportive dilettantistiche**, mentre per le altre categorie di soggetti le domande di iscrizione e le eventuali integrazioni documentali per il contributo del 5 per mille sono gestite dalle **competenti amministrazioni** (Ministero dell'Istruzione dell'Università e della Ricerca, Ministero della Salute, Ministero dei Beni e delle attività culturali e del turismo e Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare).

I **requisiti** richiesti per l'accesso al beneficio devono essere posseduti **alla data di scadenza originaria della presentazione** della domanda di iscrizione.

All'atto dell'iscrizione il sistema rilascia una ricevuta che attesta l'avvenuta ricezione e riepiloga i dati della domanda.

La **domanda va trasmessa in via telematica** direttamente dai soggetti interessati, se abilitati ai **servizi Entratel o Fisconline**, oppure tramite gli **intermediari abilitati** al servizio Entratel (professionisti, associazioni di categoria, Caf, ecc.).

Infine, possono partecipare al riparto delle quote del cinque per mille anche gli enti che presentano le domande di iscrizione e provvedono alle **successive integrazioni** documentali **entro il 30 settembre 2020**, versando un importo pari a 250 euro (cosiddetta *"remissione in bonis"*).

Oltre alla domanda di iscrizione rimane in vigore per tali soggetti il fondamentale adempimento che dovrà necessariamente compiersi entro il **prossimo 30 giugno 2020**, ovvero l'invio a mezzo lettera raccomandata o, in alternativa, a mezzo pec, di una **dichiarazione sostitutiva alla Direzione Regionale delle Entrate** competente per territorio (o all'Ufficio del Coni competente per territorio nel caso di associazioni sportive dilettantistiche), individuati avendo riguardo alla sede legale dell'ente richiedente, con la quale l'ente interessato conferma la **sussistenza dei requisiti** che consentono l'accesso al beneficio fiscale.

A questa dichiarazione – differenziata nei contenuti per le associazioni sportive dilettantistiche rispetto a quella prevista per Onlus oppure ODV – va allegato un documento d'identità del legale rappresentante dell'ente.

Il cronoprogramma degli adempimenti per Odv e Asd che si iscrivono per la prima volta

Descrizione	Enti del volontariato	Associazioni sportive dilettantistiche
--------------------	------------------------------	---

Descrizione	Enti del volontariato	Associazioni sportive dilettantistiche
Inizio presentazione domanda	1 aprile 2020	1 aprile 2020
d'iscrizione		
Termine presentazione	7 maggio 2020	7 maggio 2020
domanda d'iscrizione		
Pubblicazione elenco	14 maggio 2020	14 maggio 2020
provvisorio		
Richiesta correzione domande	20 maggio 2020	20 maggio 2020
Pubblicazione elenco	25 maggio 2020	25 maggio 2020
aggiornato		
Termine presentazione	30 giugno 2020 alle 30 giugno 2020 agli uffici territoriali del	
dichiarazione sostitutiva	Direzioni Regionali Coni	
	dell'Agenzia delle	
	Entrate	
Termine regolarizzazione	30 settembre 2020	30 settembre 2020
domanda iscrizione e/o		
successive integrazioni		
documentali		

Vale, infine, la pena evidenziare come la materia del **5 per mille** sia stata da ultimo regolata con il **D.Lgs. 111/2017** che, in attuazione della legge delega di riforma del terzo settore (**L. 106/2016**), amplia la platea dei soggetti destinatari del beneficio a tutti gli appartenenti al Terzo settore **iscritti nel Registro unico nazionale** (i cosiddetti ETS).

Ad oggi il **D.P.C.M. di attuazione**, che doveva essere emanato sulla base dell'articolo 4 del citato decreto non ha ancora visto la luce e, quindi, con la **Nota n. 2106 del 26 febbraio 2019** il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha precisato che, in assenza di tale provvedimento, ai fini degli obblighi di rendicontazione e pubblicazione riguardanti il 5 per mille **continueranno a trovare applicazione** le regole contenute nel precedente [D.P.C.M. 23.04.2010](#), così come modificato dal più recente [D.P.C.M. 07.07.2016](#).

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Il trasferimento di uno Studio: affiancamento e clausola “di salvaguardia”

di Andrea Beltrachini 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.

La fattispecie del trasferimento di uno Studio professionale, con particolare riferimento al passaggio del c.d. “pacchetto clienti”, non è disciplinata compiutamente da alcuna norma e, solo in tempi relativamente recenti, è stata oggetto di inquadramento da parte della **Corte di Cassazione**.

Solo con la **sentenza n. 2860 del 2010**, infatti, gli Eremellini, hanno saggiamente chiarito la validità dell’operazione in questione, evidenziando che, da un punto di vista giuridico, essa si realizza “attraverso l’assunzione di obblighi positivi di fare (mediante un’attività promozionale di presentazione e di canalizzazione) e negativi di non fare (quale il divieto di riprendere ad esercitare la medesima attività nello stesso luogo) – la prosecuzione del rapporto professionale tra i vecchi clienti ed il soggetto subentrante.”

Il presente articolo intende analizzare l’attività di canalizzazione della clientela, nonché la sua necessaria connessione con la clausola di verifica del fatturato e di eventuale adeguamento del prezzo.

Innanzitutto, va chiarito che non stiamo parlando di una mera attività di “presentazione” nel senso comune del termine e cioè di semplice messa in contatto del professionista subentrante con i clienti dello Studio trasferito, ma è anche vero che la “materiale” presentazione dei clienti costituisce il punto di inizio imprescindibile di tale attività.

A tal fine, quindi, è necessario allegare al contratto di cessione dello Studio un **elenco nominativo dei clienti del professionista cedente**, che quest’ultimo dovrà presentare – uno per uno – al professionista subentrante. È però altrettanto vero che l’attività finalizzata alla canalizzazione della clientela è una prestazione d’opera intellettuale. Si noti, al riguardo, che, ai sensi dell’**art. 54, co. 1 quater T.U.I.R.** “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". Pertanto il cedente, proprio perché professionista, nella propria attività di presentazione e canalizzazione della clientela è tenuto ad una **diligenza qualificata**, superiore a quella che viene richiesta ad una persona comune.

In particolare, è necessario che egli affianchi il cessionario affinché quest'ultimo possa efficacemente ed effettivamente subentrargli nella titolarità e nella completa gestione dello Studio. Non solo da un punto di vista formale, ma anche – e soprattutto – da un punto di vista sostanziale.

Il professionista cedente, durante l'affiancamento, dovrà quindi, in estrema sintesi:

1. mantenere e sviluppare la relazione con la propria clientela, introducendo nel rapporto con il cliente il professionista subentrante, affinché quest'ultimo, in via graduale e secondo tempistiche, modalità e strategie condivise, gli si sostituisca;
2. agevolare l'ottimale interazione tra il subentrante e le risorse umane dello Studio;
3. realizzare il subentro del cessionario nella gestione dello Studio anche sotto l'aspetto più tecnico, sia illustrando ed approfondendo eventuali aspetti peculiari delle posizioni dei clienti, sia favorendo il subentrante nell'acquisire familiarità con i software ed i protocolli operativi di Studio.

Fermo quanto sopra, va chiarito comunque che ogni operazione ha una storia a sé e che oltre ai punti sopra elencati potranno essere necessarie anche ulteriori attività sulla base del concreto svolgersi dell'affiancamento.

Il **periodo di affiancamento**, infatti, avrà durata ed intensità variabili a seconda delle dimensioni dello Studio, nonché del numero e delle tipologie dei clienti. Ferma l'opportunità di una regolamentazione puntuale caso per caso, in via generale, all'inizio il professionista cedente dovrà prestare la propria opera quotidianamente e per un monte ore settimanale quasi pari a quello che impiegava precedentemente. Dopo qualche mese, invece, soprattutto una volta che il professionista subentrante avrà preso stabilmente in mano "le redini" dello Studio, il cedente potrà via via defilarsi, ferma restando una generale disponibilità a supportare il cessionario, tenuto conto delle esigenze specifiche dello Studio e/o dei singoli clienti.

Ciò premesso, va evidenziato che la presentazione della clientela e l'affiancamento sono **obbligazioni c.d. "di mezzi"**: il professionista cedente, infatti, è obbligato ad affiancare con diligenza il subentrante e la sua obbligazione può dirsi adempiuta anche qualora non tutta la clientela presentata, per le più svariate ragioni, decida di continuare con il nuovo professionista. È fisiologico, per altro, che in uno studio professionale si registrino annualmente dei movimenti di clientela in entrata ed uscita.

Nel trasferimento dello Studio, a ben vedere, cedente e subentrante si trovano quindi su due posizioni non perfettamente coincidenti. All'obbligazione "di mezzi" del cedente fa infatti da contraltare l'**aspettativa di un risultato**, cioè l'effettivo subentro del cessionario nei rapporti la

clientela. È quindi necessario un meccanismo contrattuale che introduca una componente “di risultato” nell’attività di affiancamento.

Ciò sulla scia dell’insegnamento delle **Sezioni Unite della Corte di Cassazione (sent. n. 15781 del 2005)**, che hanno acutamente messo in luce che “*in realtà, in ogni obbligazione si richiede la compresenza sia del comportamento del debitore che del risultato*”.

Per questo motivo si rende necessario l’inserimento di una c.d. **clausola di salvaguardia**, la quale preveda una verifica degli esiti dell’attività di affiancamento ed il conseguente adeguamento del prezzo in ragione di eventuali variazioni del fatturato.

Più nel dettaglio:

- il corrispettivo di cessione viene ricavato applicando un moltiplicatore al fatturato cedibile dello Studio (c.d. fatturato di riferimento)
- al termine del periodo di affiancamento, viene effettuata una verifica relativa al fatturato effettivamente prodotto ed incassato dai clienti effettivamente passati/canalizzati e dalla nuova eventuale clientela acquisita grazie all’interessamento del cedente;
- si procede alla riduzione o all’aumento del corrispettivo tenendo conto della differenza (in positivo o in negativo) dei due fatturati e del moltiplicatore applicato originariamente al fatturato di riferimento.

Riguardo l’ultimo punto, nel concreto, si possono comunque prevedere delle clausole aggiuntive quali ad es. l’adozione di una logica di competenza anziché di cassa, la previsione che la clausola di salvaguardia opererà solo in presenza di una variazione significativa (in percentuale) tra i due fatturati, l’ampiamento del periodo oggetto di verifica etc. Anche con riferimento alla formulazione della clausola di salvaguardia, si precisa che la sua contrattualizzazione va “ritagliata *ad hoc*” sulla base delle specifiche peculiarità di ogni singola operazione.

L’inserimento della clausola di salvaguardia, comunque, non esclude una diligente cooperazione tra le parti. Anzi, l’operare della clausola si fonda proprio sull’osservanza del **principio di continuità gestionale** e sul passaggio graduale dei rapporti.

È, infatti, quasi pleonastico dire che la verifica ed il confronto al termine dell’affiancamento hanno senso solo se nei riguardi della clientela ceduta sono state mantenute, per tutto il periodo, le medesime condizioni economico-contrattuali-finanziarie già in essere. Inoltre, a ben vedere, se il cessionario apportasse mutamenti nella struttura e nell’organizzazione dello Studio (ad es. risolvendo rapporti di lavoro o collaborazione, cambiando il software e/o i protocolli operativi in uso etc.), cioè potrebbe causare un calo dell’operatività dello Studio nel breve periodo e, di conseguenza, una perdita di clientela, per ragioni estranee all’affiancamento prestato dal cedente ed ascrivibili, invero, ad una *mala gestio* del subentrante. Ecco allora che quest’ultimo non potrebbe chiedere, in caso di diminuzione del

fatturato, una corrispondente diminuzione del corrispettivo.

Affinché il trasferimento di uno Studio sia soddisfacente per entrambi i soggetti coinvolti, quindi, sono necessari da un lato una proficua sinergia nell'affiancamento e nella canalizzazione della clientela e, dall'altro, un meccanismo contrattuale che protegga comunque entrambe le parti nel caso di eventuali scostamenti rispetto alle previsioni. Con la nota finale che, comunque, se si realizza la sinergia di cui sopra, i rischi di uno scostamento negativo sono minimi!