



Euroconference NEWS

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Direttori: Sergio Pellegrino e Luigi Scappini

Edizione di giovedì 17 Marzo 2022

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 14 marzo
di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

BILANCIO

Società holding o d'investimento senza semplificazioni nell'informativa di bilancio
di Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori

IVA

La compensazione del saldo Iva
di Laura Mazzola

OPERAZIONI STRAORDINARIE

È conveniente il conferimento ex articolo 177, comma 2 bis, Tuir?
di Ennio Vial

ENTI NON COMMERCIALI

Legale rappresentante dell'associazione sempre responsabile per le obbligazioni tributarie
di Lucia Recchioni

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

L'aggregazione quale fonte primaria di innovazione negli studi professionali
di Riccardo Conti di MpO & Partners

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 14 marzo

di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino



La **74esima puntata** di Euroconference In Diretta si è aperta, come di consueto, con la sessione **“aggiornamento”**, nell’ambito della quale sono state richiamate le novità della **scorsa settimana**.

La sessione **“adempimenti e scadenze”** è stata poi dedicata alle regole di compilazione del **modello CUPE**, mentre nell’ambito della sessione **“caso operativo”** sono stati analizzati i nuovi **crediti d’imposta previsti per le imprese energivore e gasivore**.

Durante la sessione **“approfondimento”**, infine, è stato esaminato il tema dell'**assoggettabilità ad Irap** delle aziende coniugali.

Numerosi sono stati i **quesiti** ricevuti: anche oggi, come le scorse settimane, pubblichiamo la **nostra top 10 dei quesiti** che abbiamo ritenuto **più interessanti**, con le **relative risposte**.

Sul **podio**, questa settimana, per noi ci sono:

3. ASSOCIAZIONI PROFESSIONALI: SONO ASSOGETTATE AD IRAP?

2. INVENTARIO DI MAGAZZINO E RAGGRUPPAMENTO PER CATEGORIE OMOGENEE: COSA SI INTENDE?

1. DISTRIBUZIONE UTILI ANTE-TRASFORMAZIONE: MODELLO CUPE E 770

10

CUPE da rilasciare anche ai non residenti

Perché per i residenti la CUPE non va consegnata in caso di ritenuta a titolo d'imposta, mentre per i non residenti si parla di consegna anche in caso di ritenuta a titolo d'imposta?

P.N.

Nello specifico caso dei soggetti non residenti, la CUPE può essere rilasciata anche nel caso in cui la tassazione sia avvenuta a titolo d'imposta, al fine di poter loro consegnare un documento che può essere dagli stessi utilizzato per scomputare dalle imposte pagate nel loro Stato di residenza le imposte assolte in Italia.

Si ricorda, inoltre, che la CUPE può essere rilasciata anche ai soggetti non residenti che hanno percepito utili non assoggettati a ritenuta ai sensi dell'articolo 27-bis D.P.R. 600/1973.

9

I requisiti delle imprese “energivore”

Per accedere al credito d'imposta “imprese energivore” è sufficiente avere un consumo medio di energia elettrica di almeno 1 GWh/anno?

D.V.

L'articolo 15 D.L. 4/2022 e l'articolo 4 D.L. 17/2022 prevedono un credito d'imposta pari al 20% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata e utilizzata rispettivamente nel primo e secondo trimestre 2022.

La misura è rivolta alle imprese a forte consumo di energia elettrica come definite all'articolo 3 del D.M. 21.12.2017.

Si tratta delle imprese caratterizzate da un consumo medio di energia elettrica nel 2021 pari ad almeno 1 GWh/anno e che operano in determinati settori o rientrano negli elenchi censiti dei forti consumatori di energia elettrica:

- operano nei settori dell'Allegato 3 alle Linee guida CE;
- operano nei settori dell'Allegato 5 alla Linee guida CE e sono caratterizzate da un indice di intensità elettrica positivo determinato, sul periodo di riferimento, in relazione al VAL ai sensi dell'articolo 5, comma 1 D.M. 21.12.2017, non inferiore al 20%;
- rientrano negli elenchi delle imprese a forte consumo di energia redatti, per gli anni 2013 o 2014, dalla Cassa per i servizi energetici e ambientali (CSEA) in attuazione

dell'articolo 39 D.L. 83/2012.

Restano escluse le imprese in difficoltà ai sensi della Comunicazione della Commissione (2014/C 249/01) concernente orientamenti sugli aiuti di Stato.

Si rammenta infine che l'accesso al credito d'imposta è consentito in caso di un incremento superiore al 30% del costo per KWh dell'energia elettrica fra il trimestre antecedente a quello di riferimento dell'agevolazione e il corrispondente trimestre del 2019.

8

Incentivi auto: disciplina contabile e fiscale

Società di capitali acquista due autocarri beneficiando del contributo ex art. 1 co. 657 della L. 178/2020. Il contributo evidenziato in fattura dovrà essere contabilizzato come un contributo in conto impianti, pertanto concorrendo alla formazione della base imponibile ai fini Ires rilevante ai fini della quantificazione della base imponibile Irap?

B.M.

Il contributo viene corrisposto all'acquirente dal venditore attraverso una compensazione con il prezzo di acquisto e, tale agevolazione non è cumulabile con altri incentivi a livello nazionale.

L'acquirente ha la possibilità di rilevare l'acquisto al netto del contributo ricevuto o in alternativa può imputare lo stesso alla voce A5 altri ricavi del conto economico, riscontando il relativo valore.

Non essendo prevista la non imponibilità per questi contributi, gli stessi concorrono alla formazione della base imponibile Ires e Irap.

7

Ritenuta 26% sui dividendi. Quando va versata?

La ritenuta 26% si versa quando si delibera la distribuzione o quando si bonifica l'importo al socio?

S.2E.S.

Il versamento della ritenuta è legato alla data in cui si bonifica l'importo al socio.

Più precisamente, si rende necessario procedere come segue:

1. corresponsione, al socio, del dividendo al netto della ritenuta del 26% a titolo d'imposta;
2. versamento della ritenuta, da parte della società, entro il 16 del mese successivo al trimestre in cui è avvenuta la distribuzione.

Quindi, ad esempio, nel caso di pagamento delle somme nel mese di maggio 2022 la ritenuta dovrà essere versata dalla società, con codice tributo 1035, entro il 16 luglio 2022.

6

Note di variazione: nuova disciplina

Con il «nuovo» art. 26 quindi è sufficiente l'apertura del fallimento?

S.G.

A seguito della riforma prevista dal c.d. Decreto Sostegni bis, il nuovo articolo 26 Decreto Iva consente l'emissione della nota di variazione all'apertura della procedura concorsuale, introducendo una sorta di “presunzione” di infruttuosità che si manifesta con l'inizio della procedura stessa (e che, necessariamente, deve prescindere dall'insinuazione).

Si ricorda, tuttavia, che le nuove disposizioni operano nel caso di procedure avviate successivamente alla data di entrata in vigore del medesimo decreto, cioè dal 26 maggio 2021.

Per le procedure concorsuali avviate prima del 26 maggio 2021, l'emissione delle note di credito resta, dunque, disciplinata dalla previgente versione dell'articolo 26 in commento, che richiede la conclusione infruttuosa delle medesime.

5

Esenzione imposta successioni e donazioni e legge “Dopo di noi”

L'esenzione della legge sul dopo di noi è definitiva?

R.E.

No, l'esenzione è legata alla vita del disabile grave.

L'obiettivo è quello di garantire al disabile grave le maggiori risorse disponibili per assicurargli la tutela e l'assistenza necessaria; dal momento del decesso del disabile grave, invece, questa finalità viene a cessare.

Il trasferimento dei beni ai soggetti terzi dopo il decesso comporta quindi l'applicazione dell'imposta di successione e donazione secondo le regole ordinarie.

4

Acquisto immobili ristrutturati: è richiesto il visto di conformità?

Credito d'imposta su acquisto immobili ristrutturati nel 2022. La cessione del credito richiede il visto di conformità?

C.F.

Sì, il visto di conformità è richiesto anche in caso di cessione/sconto conseguenti agli acquisti di immobili ristrutturati ai sensi dell'articolo 16-bis, comma 3, Tuir.

3

Associazioni professionali: sono assoggettate ad Irap?

Dal 2022 le associazioni professionali continueranno ad essere assoggettate ad Irap?

S.A.

L'articolo 1, comma 8, della Legge di bilancio 2022 prevede che a "decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, l'imposta regionale sulle attività produttive (Irap), di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni di cui alle lettere b) e c) del comma 1 dell'articolo 3 del medesimo decreto legislativo n. 446 del 1997".

A decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2022, quindi, non sono più soggetti ad Irap:

- a) le persone fisiche esercenti attività commerciali titolari di reddito d'impresa di cui all'articolo 55 Tuir residenti nel territorio dello Stato;
- b) le persone fisiche esercenti arti e professioni di cui all'articolo 53, comma 1, Tuir residenti

nel territorio dello Stato.

Il riferimento alle persone fisiche esercenti arti e professioni implica che resti assoggettato ad Irap l'esercizio di arti e professioni in forma associata di cui alla lettera c) del comma 3 dell'articolo 5 Tuir.

Le associazioni professionali, quindi, continuano ad essere soggette ad Irap anche nel 2022.

2

Inventario di magazzino e raggruppamento per categorie omogenee: cosa si intende?

Inventario x categorie omogenee= Non ho capito se, nel caso in cui l'inventario sia analitico (con quantità, descrizione e valori per ogni singolo pezzo), ma non vi è raggruppamento per categorie omogenee, permane il rischio di accertamento induttivo.

S.A.P.F.

Ai sensi dell'articolo 15, comma 2, D.P.R. 600/1973 “*L'inventario (...) deve indicare la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore e il valore attribuito a ciascun gruppo*”. Tale previsione risponde all'esigenza di evitare incertezze e difficoltà tecnico-pratiche nei processi di valutazione delle rimanenze, atteso che l'omogeneità dei gruppi creati rende immediata la valutazione di quantità anche rilevanti di merci.

La Corte di Cassazione si è in più occasioni soffermata sulla richiamata disposizione, da ultimo con la commentata pronuncia n. 7655/2022.

Con la precedente pronuncia n. 28061/2017 è stato tra l'altro precisato che “*il raggruppamento per natura dei beni va interpretato come riferimento alla natura economica e merceologica dei beni stessi, nel senso che i beni andranno catalogati in relazione alle loro proprietà e caratteristiche merceologiche, ossia al tipo di mercato cui sono destinati o al tipo di bisogno che tendono a soddisfare; il contestuale riferimento al valore deve poi esser inteso come riferimento a beni di identico contenuto economico che determina anche un identico valore monetario al momento dell'aggregazione. Il gruppo, in altre parole, andrà determinato raggruppando beni con caratteristiche merceologiche identiche e con valore unitario più o meno coincidente. Detti criteri, se da un lato evitano di includere nello stesso gruppo beni aventi natura differente, ma con valore unitario simile, dall'altro, portano a non poter aggregare beni di identica natura economico-merceologica, ma con valore monetario notevolmente differente*

Non è chiaro cosa si intenda quando nel quesito viene richiamato “l'inventario analitico”, ma si ritiene che il comportamento del contribuente sia esattamente quello richiesto dalla norma.

1

Distribuzione utili ante-trasformazione: modello CUPE e 770

Una SRL (trasformata da SAS in Srl) nel modello CUPE e nel mod. 770 ordinario devono essere indicati anche le distribuzioni delle riserve ante trasformazione (utili da società di persone)?

A.S.S.S.

La distribuzione di riserve maturate dalla società trasformata prima della trasformazione non assume rilevanza fiscale, essendo state le riserve tassate, nel rispetto del principio della trasparenza, nello stesso esercizio in cui sono maturate.

Le suddette somme, pertanto, non configurano redditi di capitale, ma redditi di impresa, e non possono essere qualificate come “dividendi”.

Per i motivi appena esposti si ritiene che le somme non debbano essere indicate nella CUPE e non sia altresì necessario presentare il modello 770.

Per aderire alla **Community di Euroconference In Diretta**, gli interessati possono cercarci su Facebook o utilizzare il link <https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>



BILANCIO

Società holding o d'investimento senza semplificazioni nell'informativa di bilancio

di Fabrizio Ricci, Gianluca Cristofori

Seminario di specializzazione

LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2022

[Scopri di più >](#)

Con l'[articolo 24 L. 238/2021](#) (cd. "Legge europea 2019-2020") sono state introdotte nuove disposizioni in materia di **bilancio di esercizio e bilancio consolidato di gruppo** volte a completare il recepimento della Direttiva 2013/34/UE.

Tra le diverse modifiche recate al codice civile e al D.Lgs. 127/1991, con l'[articolo 24, comma 2](#), è stato introdotto il comma 5 all'[articolo 2345-ter cod. civ.](#), a norma del quale *"Agli enti di investimento e alle imprese di partecipazione finanziaria non si applicano le disposizioni previste dal presente articolo, dal sesto comma dell'articolo 2435-bis e dal secondo comma dell'articolo 2435-bis con riferimento alla facoltà di comprendere la voce D dell'attivo nella voce CII e la voce E del passivo nella voce D".*

Nonostante il termine per il recepimento della citata direttiva (20 luglio 2015) fosse abbondantemente decorso, l'articolo 2435-ter cod. civ. **non era, infatti, prima di tale modifica, del tutto conforme alle disposizioni contenute nell'articolo 36, par. 7, della Direttiva 2013/34/UE**, il quale prevede che *"Gli Stati membri non permettono alle imprese di investimento o alle imprese di partecipazione finanziaria di avvalersi delle deroghe previste dai paragrafi 1, 2 e 3"*, ossia delle **semplificazioni previste per le cd. "microimprese"**.

Nel silenzio della norma di recepimento, per individuare l'ambito soggettivo di applicazione soccorrono le definizioni contenute nella **Direttiva 2013/34/UE**, ove viene previsto che:

- per **enti di investimento** si intendono:

a) le imprese il cui unico oggetto è l'investimento dei propri fondi in **valori mobiliari diversi, valori immobiliari e altre attività** con l'unico scopo di **ripartire i rischi d'investimento e di far beneficiare i loro investitori dei risultati della gestione delle loro attività**;

b) le **imprese collegate a enti di investimento a capitale fisso**, se l'unico oggetto di tali imprese collegate è l'acquisto delle azioni completamente liberate emesse da tali enti di investimento;

- per **imprese di partecipazione finanziaria** si intendono le **imprese il cui unico oggetto è l'acquisizione di partecipazioni in altre imprese, nonché la gestione e la valorizzazione di tali partecipazioni, senza coinvolgimenti diretti o indiretti nella gestione di tali imprese**, senza pregiudizio per i diritti che l'impresa di partecipazione finanziaria possiede in qualità di azionista.

Come spesso accade, **le definizioni fornite dalle norme sovranazionali risultano volutamente "generali"**, dovendone correlare la portata a diversi ordinamenti e imponendo, quindi, un **maggior sforzo interpretativo** per individuare, più in dettaglio, i soggetti effettivamente interessati dalla citata modifica con riguardo all'ordinamento nazionale.

Tra gli enti di investimento dovrebbero quindi rientrare i cd. **"fondi" d'investimento in valori mobiliari** costituiti in forma societaria, nonché, ove costituite allo scopo di ripartire i rischi d'investimento e di far beneficiare i soci-investitori dei risultati della gestione, anche le **società aventi per oggetto investimenti "immobiliari" o in "altre attività", diverse dalle partecipazioni e dai valori mobiliari in genere**.

Tra le **imprese di partecipazione finanziaria**, invece, dovrebbero rientrare le cd. **holding "statiche" o "pure"**, che non si ingeriscono nella **gestione operativa delle società partecipate**.

Per questo tipo di **holding**, infatti, non è raro rientrare nel *cluster* dimensionale delle cd. **"microimprese"** previsto dall'articolo 2435-ter cod. civ., essendo sovente caratterizzate da un **attivo di ingente ammontare (ben superiore, quindi, rispetto alla soglia di euro 175.000), ma anche dall'assenza di ricavi** (la cui soglia sarebbe pari a euro 350.000) **e di proprio personale dipendente** (avvalendosi, nella maggior parte dei casi, di "service" esterni e, quindi, non superando la soglia di 5 dipendenti).

Non parrebbero, invece, letteralmente ricomprese nel perimetro tratteggiato dalla definizione contenuta nella direttiva le **società aventi funzione di holding di partecipazioni** che, tuttavia, fornissero anche **servizi infragruppo** (non avendo, quindi, quale unico oggetto l'acquisizione di partecipazioni e la gestione e valorizzazione delle stesse), nonché quelle che esercitassero attività di direzione e coordinamento, essendo di fatto **direttamente coinvolte nella gestione delle imprese partecipate**. In tali casi, tuttavia, la circostanza che si tratterebbe di società:

- **chiamate a svolgere anche servizi infragruppo** e, quindi, caratterizzate da volumi di ricavi e proventi non finanziari quasi sempre eccedenti la soglia prevista dall'articolo 2435-ter cod. civ., nonché talvolta dotate anche di "organici" oltre la soglia numerica prevista dalla medesima disposizione di legge;

ovvero

- **esercenti il controllo su tutte o parte delle proprie partecipate** (da cui deriva il coinvolgimento diretto o indiretto nella gestione di tali imprese e l'attività di direzione e coordinamento che spesso ne consegue), chiamate, quindi, anche a redigere il bilancio consolidato di gruppo, con obblighi d'informativa non derogabili per mere ragioni dimensionali riferibili alla controllante di vertice;

renderebbe di fatto comunque **irrilevante la modifica normativa in commento**, trattandosi di società già **gravate da obblighi d'informativa di bilancio più ampi rispetto a quelli riservati alle cd. micro-imprese**.

Venendo, in concreto, alle conseguenze della nuova disposizione contenuta nell'articolo 2345-ter, comma 5, cod. civ., **gli enti di investimento e le società di partecipazione, anche ove non superassero le soglie previste dallo stesso articolo 2435-ter cod. civ.**, non potranno più fruire delle semplificazioni previste per le cd. micro-imprese, dovendo, in particolare:

- **valutare e iscrivere in bilancio gli strumenti finanziari** derivati in ragione del loro fair value;
- **redigere la nota integrativa** (documento del quale, a certe condizioni, le cd. micro-imprese potrebbero altrimenti omettere la redazione).

Gli **enti di investimento e le società di partecipazione**, pertanto, dovranno fornire, come minimo, **l'informativa prevista dall'articolo 2435-bis cod. civ.** per i soggetti che redigono il **bilancio in forma abbreviata**, non potendo peraltro:

- **beneficiare dell'esonero dalla redazione della cd. relazione sulla gestione** (articolo 2428 cod. civ.) previsto per i soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata nel caso in cui venga indicato nella nota integrativa il **numero e il valore nominale delle azioni proprie e delle azioni o quote di società controllanti possedute, acquistate o alienate dalla società nel corso dell'esercizio**, con l'indicazione della parte di capitale corrispondente;
- **includere la voce "D. Ratei e risconti" dell'attivo nella voce "C.II. Crediti" e la voce "E. Ratei e risconti" del passivo nella voce "D. Debiti".**

Tali preclusioni, con conseguente **aggravio in termini d'informativa di bilancio** (in particolare, ci si riferisce al non potersi più esimere dalla redazione della relazione sulla gestione), dovrebbero applicarsi agli **enti d'investimento e alle società di partecipazione**, non solo in caso di mancato superamento delle soglie previste per le cd. micro-imprese, bensì anche a quelle che **non superano le più elevate soglie previste dall'articolo 2435-bis cod. civ. per la redazione del bilancio in forma abbreviata**, risultando, quindi, **sempre obbligati anche alla redazione della relazione sulla gestione, oltre che della nota integrativa**.

L'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), in data 2 marzo 2022, ha peraltro posto in pubblica consultazione la bozza di taluni emendamenti ai principi contabili di propria emanazione (PCN) al fine di **recepire gli effetti delle succitate novità**.

In tal senso, sarebbe utile, per quanto la questione riguardi profili di carattere interpretativo che esulano da quelli specificamente di competenza dell'OIC, che – nell'ambito delle modifiche ai PCN – venissero forniti **chiarimenti anche in ordine all'ambito soggettivo di applicazione delle novità e alla nozione di ente d'investimento e di società di partecipazione finanziaria.**

Applicando, infatti, letteralmente le definizioni contenute nella Direttiva risulterebbe, per esempio, curioso che, se una **holding si ingerisse nella gestione delle società partecipate**, non superando, però, singolarmente, le soglie dimensionali previste per le cd. micro-imprese e non essendo obbligata a redigere il bilancio consolidato di gruppo potendo accedere a una delle cause di esonero previste dall'[articolo 27 D.Lgs. 127/1991](#), alla stessa **sarebbe ancora consentito di fornire un'informativa di bilancio davvero minima** (quella tipicamente prevista, per l'appunto, dall'articolo 2435-ter cod. civ.), mentre, ove la stessa **non fosse coinvolta nella gestione delle società partecipate**, non potrebbe più fruire delle semplificazioni previste dall'articolo 2435-ter cod. civ., subendo un **aggravio d'informativa**.

È vero che una simile disparità di trattamento si verificherebbe, verosimilmente, in pochi casi, considerato che, come detto, le *holding* che si ingeriscono nella gestione delle partecipate realizzano generalmente anche **cospicui ammontari di ricavi e proventi non finanziari** e, inoltre, detenendo il controllo delle stesse, risultano **obbligate a redigere il bilancio consolidato di gruppo** e a fornire, quindi, un'informativa generale comunque ben più pregnante.

Vi sono casi, tuttavia, in cui, nonostante l'esercizio del controllo, la **holding potrebbe non essere obbligata a redigere il bilancio consolidato di gruppo**, per esempio in ragione del **mancato superamento delle soglie dimensionali di gruppo “consolidate” o “aggregate”** (peraltro, di fatto ampliate con il medesimo provvedimento normativo in commento), producendosi un effetto poco comprensibile sul piano logico e sistematico e necessitandosi, quindi, di una certa cautela, quantomeno ove non soccorresse, sul piano interpretativo, il conforto dello *standard setter* nazionale.

Delineare con precisione **a chi sono rivolte le novità normative** in commento risulta peraltro di fondamentale importanza anche per altre ragioni, se si pensa che le stesse, e in particolare la circostanza che le *holding* e gli enti di investimento non sono più riconducibili, per espressa previsione normativa, nel novero delle cd. micro-imprese, potrebbero produrre anche **non trascurabili ricadute di ordine fiscale**, nella considerazione che, **ai soggetti diversi dalle micro-imprese, si rende applicabile**, ai sensi dell'[articolo 83 Tuir](#), il cd. **“principio di derivazione rafforzata”**.

Essendo ora fatto **divieto alle holding e agli enti di investimento di atteggiarsi a “micro-imprese”** ai fini della predisposizione del bilancio di esercizio, ai medesimi soggetti (dimensionalmente “micro-imprese”, ma esercenti attività “qualificate”) **non dovrebbero più risultare applicabili i chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria in occasione di “Telefisco 2018”**, poi confermati in talune risposte a istanze di interpello non pubblicamente fruibili, laddove era stato affermato che **l'esclusione dall'applicazione del suddetto principio**,

disposta dall'articolo 83 Tuir, appare connessa al ricorrere dei meri presupposti **“dimensionali”** individuati ai fini della qualificazione, sotto il profilo civilistico, come **“micro-impresa”**, risultando a tal fine **ininfluente l'eventuale stesura di un bilancio in forma “estesa” o “abbreviata”**. Sul punto, quindi, sarebbe auspicabile un **chiarimento** anche da parte dell'Agenzia delle Entrate.

IVA

La compensazione del saldo Iva

di Laura Mazzola



Master di specializzazione

LE ISPEZIONI TRIBUTARIE IN AMBITO NAZIONALE E INTERNAZIONALE

Scopri di più >

Il **saldo Iva a credito**, risultante dalla **dichiarazione annuale Iva 2022**, per il periodo d'imposta 2021, deve essere indicato all'interno del rigo **VL39**, denominato **“Totale Iva a credito”**.

In generale, tale importo si ricava dal rigo **VL33**, quale **differenza positiva tra la somma degli importi dei crediti e la somma degli importi dei debiti**.

Le **società di gestione del risparmio**, che abbiano **ceduto tutto o parte del credito Iva** di cui al rigo **VL33**, però, devono indicare, all'interno del rigo **VL39**, il risultato ottenuto dalla differenza tra gli importi di cui al rigo **VL33** e quelli ceduti di cui al rigo **VL37**.

In particolare, quindi, il rigo **VL39** è dato dalla seguente operazione: **VL33 – VL37**.

L'importo deve essere, successivamente, **riportato all'interno del rigo VX2**, denominato **“Iva a credito (da ripartire tra i righi VX4, VX5 e VX6)”**.

Come indicato nel rigo specifico, l'importo deve essere ripartito nei seguenti righi:

- rigo **VX4**, nell'ipotesi di **richiesta a rimborso**;
- rigo **VX5**, nell'ipotesi di **riporto in detrazione o in compensazione**;
- rigo **VX6**, nell'ipotesi di **cessione del credito da parte di soggetti che hanno optato per il consolidato fiscale** previsto dagli [articoli 117](#) e seguenti del Tuir.

Nell'ipotesi di **riporto in detrazione o in compensazione**, di cui al **rigo VX5**, possiamo distinguere tra le seguenti **modalità**:

- **compensazione verticale**, se si opta per l'**utilizzo** del credito Iva per il **pagamento di altra Iva**, a fronte di **debiti per il medesimo tributo** (cosiddetta **compensazione interna**) risultanti dalle liquidazioni periodiche dell'anno 2022, ancorché il suo utilizzo sia esposto nel modello F24;

- **compensazione orizzontale**, se si opta per l'utilizzo del credito Iva per il pagamento di altri tributi, contributi o premi (cosiddetta **compensazione esterna**).

L'utilizzo in compensazione esterna o orizzontale trova una **serie di limitazioni** collegate all'ammontare che il contribuente intende destinare a detta compensazione.

In particolare, nell'ipotesi di **importo entro il limite di 5.000 euro**, l'utilizzo è possibile già **a partire dal primo gennaio dell'anno successivo** a quello di maturazione del credito.

Diversamente, per **importi oltre il limite di 5.000 euro**, la compensazione orizzontale può essere effettuata **a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale Iva** ed è **subordinata all'apposizione del visto di conformità** o, in presenza dell'organo incaricato ad effettuare il controllo contabile, alla sottoscrizione da parte di tale organo.

Tale limite è **elevato a 50.000 per le start-up innovative**.

Nell'ipotesi, invece, di **esonero dall'apposizione del visto di conformità**, occorre barrare l'apposita casella, denominata **“Esonero dall'apposizione del visto di conformità”**, all'interno del frontespizio.

Tale esonero, **entro il limite di 50.000 euro**, è previsto per tutti i **soggetti che applicano gli Isa** e che hanno conseguito un **livello di affidabilità fiscale** almeno pari a quello individuato dal direttore dell'Agenzia delle entrate con provvedimento del 26 aprile 2021; ossia livello **8, in relazione al 2020, o 8,5 come media semplice degli anni 2019 e 2020**.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

È conveniente il conferimento ex articolo 177, comma 2 bis, Tuir?

di Ennio Vial



Seminario di specializzazione

START UP E PMI INNOVATIVE

Scopri di più >

Il comma 2 bis dell'[articolo 177 Tuir](#) ha aperto, da alcuni anni, la via alla creazione della *personal holding* anche per soci che **non detengono la maggioranza**.

In questo modo il legislatore ha voluto manifestare un favor per le **riorganizzazioni finalizzate anche alla gestione del ricambio generazionale**.

Conferma di tale favor è stato enunciato anche dalla stessa Agenzia delle Entrate la quale, in varie occasioni, ha avuto modo di affermare che *“L'operazione sostanzialmente “converte” una partecipazione qualificata diretta in una analoga partecipazione qualificata indiretta detenuta attraverso il controllo totalitario della conferitaria”*.

Tale operazione appare quindi finalizzata a favorire operazioni di riorganizzazione o ricambio generazionale in fattispecie che resterebbero altrimenti escluse per la insufficiente misura della partecipazione detenuta, purché ciò avvenga attraverso la creazione di una holding unipersonale riconducibile al singolo conferente”.

Il sistema manifesta un favor verso il **conferimento di partecipazioni qualificate** in quanto, a differenza del comma 2, **non si limita a porre il requisito dei voti esercitabili** in assemblea ma propone anche il **criterio alternativo della partecipazione al capitale o al patrimonio**, in modo da **allargare l'ambito applicativo della disciplina**. Peraltro, tale riferimento potrebbe aprire la porta alla **conferibilità di quote di società di persone**.

Vi sono però dei **paletti** che si pongono in direzione contraria.

Ad esempio, la norma prevede che in caso di conferimento di holding si deve verificare il requisito della partecipazione **qualificata** anche in relazione alle **società partecipate dalla holding**, tenendo conto della **demoltiplicazione della catena partecipativa**. Tale circostanza potrebbe **penalizzare** senza ragioni alcune ipotesi di riorganizzazione.

Una ulteriore preoccupazione del **conferente** attiene alla **futura cessione delle partecipazioni da parte della personal holding**. La **cessione** potrà beneficiare dell'**esenzione di cui all'[articolo 87 Tuir](#)** sul 95% del suo ammontare (pex). Si deve tuttavia prestare attenzione al fatto che il comma 2 bis dell'[articolo 177 Tuir](#) prevede che, **in caso di conferimento, l'holding period passa da 12 a 60 mesi**.

Si tratta di un **aspetto non indifferente**.

Se vi fosse in animo di **vendere le quote della società “operativa”**, magari perché si sta presentando all'orizzonte qualche acquirente interessato, nel breve termine la **plusvalenza sarà tassata in modo importante**.

Ipotizzando una plusvalenza di 100, ad esempio, **oltre all'Ires** del 24% sull'intera plusvalenza, si dovrà valutare anche la **ritenuta** del 26% sull'utile distribuito al socio ossia su 76.

La **tassazione complessiva** sarà quindi pari a $24+76\times26\%$ cioè 43.76. In caso di **vendita imminente**, potrà essere il caso di evitare il conferimento e di procedere alla **rivalutazione**, attualmente con l'imposta sostitutiva del 14%.

Altra questione attiene alla **donazione della holding**.

Ma se la norma prevede che sia una **personal holding**, **posso poi donare le quote della personal holding, o parte di esse ai discendenti?** Forse l'unico modo per passare le quote è la morte?

Sul punto lo **studio del Notariato n. 29-2021/T** appare tutto sommato abbastanza liberale.

Queste riflessioni permettono di evidenziare come la **creazione della personal holding non sia sempre conveniente**. Come spesso accade, bisogna fare una **valutazione caso per caso**.

ENTI NON COMMERCIALI

Legale rappresentante dell'associazione sempre responsabile per le obbligazioni tributarie

di Lucia Recchioni

Seminario di specializzazione

GLI STATUTI DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE E I CONTRATTI CON ATLETI E TECNICI ALLA LUCE DELLA RIFORMA DELLO SPORT

[Scopri di più >](#)

Il legale rappresentante di un'associazione non riconosciuta e firmatario della dichiarazione è **sempre responsabile**, solidamente con l'associazione stessa, per le **obbligazioni tributarie**, indipendentemente dalla prova della concreta ingerenza nell'attività gestoria dell'associazione.

È questo il principio richiamato dalla **Corte di Cassazione** con l'**ordinanza n. 8525**, depositata ieri, 16 marzo.

L'Agenzia delle entrate notificava alcuni **avvisi di accertamento** ad un'**associazione non riconosciuta** ed al suo **legale rappresentante**.

A seguito di impugnazione la **CTP** accoglieva il ricorso proposto dal suddetto legale rappresentante, e la **CTR** rigettava le doglianze dell'Amministrazione finanziaria **non ritenendo provata l'effettiva attività svolta dallo stesso ed escludendo che la mera carica formale rivestita potesse assumere rilievo ai fini della responsabilità**.

La **Corte di Cassazione**, investita della questione, ha quindi ritenuto necessario richiamare alcuni suoi precedenti orientamenti, tutti **univoci** nel ritenere che, nelle **associazioni non riconosciute**, la **responsabilità personale e solidale delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione** (prevista dall'[articolo 38 cod. civ.](#)) è collegata alla **concreta ingerenza nell'attività dell'ente** e trascende quindi la posizione astrattamente assunta dal soggetto.

Tuttavia, ciò non esclude che **"per i debiti d'imposta, i quali non sorgono su base negoziale ma ex lege al verificarsi del relativo presupposto, sia chiamato a rispondere solidamente, tanto per le sanzioni pecuniarie quanto per il tributo non corrisposto, il soggetto che, in forza del ruolo rivestito, abbia diretto la complessiva gestione associativa nel periodo considerato, fermo restando che il**

*richiamo all'**effettiva ingerenza** vale a circoscrivere la responsabilità personale del soggetto investito di cariche sociali alle **sole obbligazioni sorte nel periodo di relativa investitura**" (Cassazione, n. 5746/2007, 19486/2009, 20485/2013, 12473/2015, 2169/2018).*

Correttamente, quindi, nel caso in esame l'Agenzia delle entrate ha individuato quale **responsabile in solido dei tributi e delle relative sanzioni**, insieme all'Associazione, il **legale rappresentante** della stessa, **sottoscrittore** delle dichiarazioni dei redditi trasmesse.

Il legale rappresentante di un'associazione non riconosciuta, pertanto, **non può ritenere esclusa la responsabilità solidale** semplicemente rilevando la **mancata ingerenza nella concreta gestione dell'associazione**.

Da un lato, infatti, assume rilievo il **principio di autonomia del diritto tributario rispetto a quello civile**, e, dall'altro, vanno comunque considerati i **poteri che le norme attribuiscono al rappresentante fiscale**. Quest'ultimo, infatti, è chiamato a **redigere e presentare la dichiarazione dei redditi**, effettuando eventuali **rettifiche** ove necessarie, provvedendo altresì al **pagamento** delle imposte.

Se per la figura del **legale rappresentante la responsabilità solidale scatta a prescindere dalla concreta ingerenza (nel caso di obbligazioni tributarie)** lo stesso **non può dirsi** per i **membri del Consiglio direttivo**, i quali **risponderanno solidamente con l'associazione solo nel caso in cui sia dimostrata la direzione della complessiva gestione associativa** nel periodo d'imposta (sul punto si veda anche **Cassazione, n. 25650/2018**).

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

L'aggregazione quale fonte primaria di innovazione negli studi professionali

di Riccardo Conti 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.*

In ambito aziendale innovare significa introdurre per la prima volta nel sistema economico nuovi prodotti/servizi (innovazione di prodotto) o processi (innovazione di processo), oppure migliorare quelli esistenti. Il tema dell'innovazione assume significativa importanza anche all'interno del mondo degli studi professionali, specie se contestualizzato nel particolare momento storico che stiamo attraversando, quello post-pandemico, in cui tutti, professionisti compresi, sono stati costretti a rivedere l'assetto organizzativo e strutturale del lavoro.

Obiettivo di questo articolo è quello di presentare le **dinamiche alla base del processo innovativo** negli studi professionali, analizzandone i **principali ostacoli** e le **possibili soluzioni** da adottare per superarli.

Presupposto essenziale affinchè si possa innovare all'interno di uno studio professionale è rappresentato da una piena e completa consapevolezza del concetto di innovazione. La vera dimensione dell'innovazione è di carattere **culturale**, dal momento che un processo innovativo in grado di produrre effetti tangibili nel lungo periodo poggia le fondamenta non tanto in una sua esigenza contingente, la quale conduce il più delle volte ad un cambiamento non duraturo, bensì su un vero e proprio **cambio di mentalità** che, partendo da chi ha il controllo e le responsabilità dello studio ne investe tutti i livelli secondo una logica top-down.

Il primo ostacolo all'interno di uno studio professionale potrebbe essere quindi **la cultura dell'errore**. Albert Einstein scriveva “non hai mai commesso un errore se non hai mai tentato qualcosa di nuovo”. Questa frase sintetizza perfettamente una delle problematiche più comuni negli studi professionali e non solo, ovvero quella dell'accettazione dell'errore. Quindi, un'impostazione di fondo per cui l'errore viene accettato ed utilizzato come leva per la futura crescita, e non considerato quale elemento negativo e paralizzante, è fondamentale affinché nello studio si possa raggiungere il cambio di mentalità sopra menzionato.

Un secondo ostacolo da prendere in considerazione riguarda **il tempo e le risorse**. Solitamente, all'interno di studi professionali di piccole dimensioni difficilmente potrà trovare spazio l'aspetto innovativo, dal momento che l'attività operativa di studio assorbe la maggior parte del tempo disponibile sia di dipendenti e collaboratori sia del titolare. Un ulteriore ostacolo, sempre questo senso è dato dalla **mancanza di risorse finanziarie** da investire nel processo innovativo e di **strutture societarie adeguate** ad accogliere questi capitali.

Ultimo ostacolo, non di certo per importanza, è rappresentato, soprattutto nel caso di attività professionali esercitate nella forma di studio individuale, dalla mancanza di un'**adeguata cultura imprenditoriale**, presupposto fondamentale per uscire dalla propria comfort-zone ed intraprendere processi di cambiamento.

Le operazioni di **aggregazione professionale**, sempre più diffuse nel nostro Paese, possono fornire una soluzione unitaria alla pluralità di ostacoli che impediscono di intraprendere e realizzare al meglio un processo di innovazione.

Continua a leggere [qui](#)