



NEWS

Euroconference

Edizione di lunedì 25 Luglio 2022

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Il conguaglio tra società nella scissione
di Ennio Vial

AGEVOLAZIONI

Bonus fiere internazionali in Italia
di Clara Pollet, Simone Dimitri

RISCOSSIONE

Decreto Aiuti: la compensazione dei crediti nei confronti della PA
di Gennaro Napolitano

DICHIARAZIONI

Modello Irap 2022: opzione per il metodo da bilancio per le società di persone
di Federica Furlani



OPERAZIONI STRAORDINARIE

Il conguaglio tra società nella scissione

di Ennio Vial

Seminario di specializzazione

Casi pratici di scissione

Scopri di più

Esiste un tipo di **conguaglio** previsto normativamente che riguarda i **soci** e la cui funzione è quella di **evitare la fissazione di un rapporto di cambio “frazionario”** e di consentire agli amministratori delle società partecipanti all'operazione di **semplificare le operazioni di concambio**, stabilendo un rapporto di **cambio semplice e senza decimali**, per evitare la formazione dei resti.

Tuttavia, in dottrina, è stata riconosciuta anche l'esistenza di ulteriori accezioni di **conguaglio**.

Una prima casistica del conguaglio è quella **meramente contabile**. Lo scopo è quello di **bloccare l'ammontare del patrimonio contabile che dovrà essere trasferito** alla società beneficiaria. Infatti, la situazione patrimoniale su cui si basa il progetto di scissione si riferisce, per ovvi motivi, ad un momento **temporale sensibilmente precedente a quello in cui la scissione avrà concreta efficacia**. Nel frattempo alcuni elementi dell'attivo o del passivo che il progetto di scissione intendeva assegnare alla società beneficiaria potrebbero essere **venuti meno**.

Ad esempio, se il progetto stabilisce che alla beneficiaria sarà assegnato il **credito verso il cliente Tizio**, ben potrebbe accadere che, al momento di efficacia della scissione, **detto credito sia già stato incassato dalla scindenda**. Se non si prevede il conguaglio, la società beneficiaria si vedrà attribuire un **patrimonio contabile meno consistente** perché è venuta meno una voce di credito.

Una terza casistica è rappresentata dal **conguaglio di valore**. Questo viene generalmente previsto nei casi di **scissione asimmetrica**. Immaginiamo il caso della vendita, nelle more della chiusura della scissione, di un **immobile** con un **costo storico modesto**; questo dovrebbe determinare un **conguaglio con un valore di liquidità contabilmente molto più alto**.

Si pensi al caso di un **immobile iscritto in bilancio a 100** ma che ha un **valore di 1.000**. Se l'immobile fosse **venduto nelle more della scissione**, il conguaglio contabile determinerebbe un credito della beneficiaria verso la scissa per un ammontare di 100.



Diversamente, in ipotesi di **conguaglio economico**, il credito ammonterà a 1.000.

Il tema dei conguagli tra le società partecipanti alla scissione **non è mai stato affrontato dall'Agenzia delle Entrate in modo puntuale**. Riteniamo, ad ogni buon conto, che in questi casi la **neutralità fiscale deve essere fuori discussione**.

Innanzitutto si tratta di **conguagli meramente patrimoniali** che devono dar luogo a posizioni di debito o credito.

In secondo luogo, quand'anche si ritenesse di farli transitare per il **conto economico**, l'[articolo 173, comma 1, Tuir](#) prevede la **neutralità fiscale della scissione**.

La questione, peraltro, è stata **“avvistata”** nella [risposta ad istanza di interpello n. 40 del 19.10.2018](#).

Il contribuente inquadra il **conguaglio nel conto economico** e propone la **rilevanza fiscale esclusivamente della componente positiva**.

Si legge, infatti, nel testo del quesito proposto dall'istante, che *“Tale conguaglio – che in sede di presentazione della presente istanza risultava da versarsi da parte di una socia a favore dell'altra – sarà trattato come **fiscalmente non deducibile da parte della società erogatrice e imponibile dalla società percepitrice**. Non sono previsti ulteriori conguagli”*.

Fortunatamente l'Agenzia **non prende posizione su tale aspetto**. Invero, il conguaglio **non dovrebbe transitare per il conto economico**; tuttavia, anche in ipotesi di transito, lo stesso **non dovrebbe determinare alcuna rilevanza fiscale**, atteso il principio generale di neutralità fiscale dell'operazione di scissione societaria.



AGEVOLAZIONI

Bonus fiere internazionali in Italia

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Seminario di specializzazione
**AIUTI DI STATO E COMPILAZIONE
DELL'AUTODICHIARAZIONE**
[Scopri di più >](#)

Con la conversione in L. 91/2022 del D.L. Aiuti (D.L. 50/2022) è stato introdotto l'[articolo 25bis](#) contenente disposizioni per favorire la **partecipazione a manifestazioni fieristiche internazionali organizzate in Italia**.

Alle imprese con sede operativa in Italia che **dal 16 luglio al 31 dicembre 2022**, partecipano a manifestazioni **fieristiche internazionali di settore organizzate in Italia**, di cui al calendario fieristico approvato dalla [Conferenza delle regioni e delle province autonome](#), è rilasciato dal **Ministero dello sviluppo economico** un **buono del valore di 10.000 euro**.

Il buono è **valido fino al 30 novembre 2022** e può essere richiesto telematicamente, utilizzando una piattaforma che sarà messa a disposizione entro metà agosto, una sola volta da ciascun beneficiario per il rimborso delle spese e dei relativi investimenti sostenuti per la partecipazione alle manifestazioni indicate.

Verrà rispettato l'ordine temporale di ricezione delle domande **nei limiti delle risorse stanziate**, pari a 34 milioni di euro per l'anno 2022.

All'atto della richiesta l'impresa dovrà comunicare un indirizzo di **posta elettronica certificata valido** e funzionante nonché le **coordinate di un conto corrente bancario** a sé intestato.

Il richiedente dovrà attestare inoltre di aver **ottenuto l'autorizzazione a partecipare** ad una o più delle manifestazioni fieristiche internazionali di settore e di **aver sostenuto o di dover sostenere spese e investimenti per la partecipazione** a una o più di tali manifestazioni.

L'impresa richiedente dovrà inoltre dichiarare:

- di avere la **sede operativa nel territorio nazionale** e di essere iscritta al Registro delle imprese della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura territorialmente competente;



- di **non essere sottoposta a procedura concorsuale** e di non trovarsi in stato di fallimento, di liquidazione anche volontaria, di amministrazione controllata, di concordato preventivo o in qualsiasi altra situazione equivalente secondo la normativa vigente;
- di **non essere destinatario di sanzioni interdittive di cui all'[articolo 9, comma 2, lettera d\), D.Lgs. 231/2001](#)**, e di non trovarsi in altre condizioni previste dalla legge come causa di incapacità a beneficiare di agevolazioni finanziarie pubbliche o comunque a ciò ostative;
- di **non avere ricevuto altri contributi pubblici** per le medesime finalità;
- di essere a conoscenza delle **finalità del buono** nonché delle spese e degli investimenti rimborsabili mediante il relativo utilizzo.

Il Ministero dello sviluppo economico, a seguito della ricezione delle richieste, **rilascia il buono** mediante invio all'indirizzo di posta elettronica certificata (pec) rilasciato in fase di richiesta.

Entro la data di scadenza del buono i beneficiari devono presentare, attraverso la piattaforma predisposta, **l'istanza di rimborso delle spese e degli investimenti** effettivamente sostenuti per la partecipazione alle manifestazioni fieristiche internazionali di settore. Il **rimborso massimo erogabile è pari al 50 per cento** delle spese e degli investimenti effettivamente sostenuti dai soggetti beneficiari ed è comunque contenuto entro il limite massimo del valore del buono assegnato.

La mancata presentazione della documentazione richiesta o la presentazione di documentazione incompleta, entro la data di scadenza del buono non permette l'erogazione di alcun rimborso. Al completamento della pratica corrisponde invece il rimborso delle somme richieste mediante **accredito entro il 31 dicembre 2022** sul conto corrente comunicato dal beneficiario.

Si applicano a queste disposizioni i **limiti** e le **condizioni** di cui:

- al Regolamento Ue 1407/2013 della Commissione, del 18.12.2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli **aiuti "de minimis"** (**il limite è di 200.000 euro, un'impresa unica che opera nel settore del trasporto di merci su strada per conto terzi non può superare 100.000 euro**),
- al Regolamento Ue 1407/2013 della Commissione, del 18.12.2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli **aiuti "de minimis"** nel **settore agricolo** e
- al [Regolamento Ue 717/2014](#) della Commissione, del 27.06.2014, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti "de minimis" nel **settore della pesca e dell'acquacoltura**.

Il limite è **verificato nell'arco di tre esercizi finanziari**. Il periodo di tre anni da prendere in considerazione ai fini dei citati regolamenti deve essere valutato su **base mobile**, nel senso



che, in caso di nuova concessione di un aiuto “de minimis”, si deve tener conto dell’importo complessivo degli aiuti “de minimis” concessi **nell’esercizio finanziario in questione e nei due esercizi finanziari precedenti**.

È rimessa ad un **decreto direttoriale del Ministero dello sviluppo economico** l’emanazione di eventuali ulteriori disposizioni attuative.

Le **procedure attuative** nonché la predisposizione e gestione della piattaforma per la gestione amministrativa del buono possono essere demandate dal Mise a soggetti *in house* dello Stato, con un limite di spesa massimo dell’1,5 per cento degli stanziamenti complessivi.



RISCOSSIONE

Decreto Aiuti: la compensazione dei crediti nei confronti della PA

di Gennaro Napolitano

Master di specializzazione

Controllo di gestione e finanza aziendale

Scopri di più

L'[articolo 20-ter](#) del **Decreto Aiuti (D.L. 50/2022)**, recante “*Misure urgenti in materia di politiche energetiche nazionali, produttività delle imprese e attrazione degli investimenti, nonché in materia di politiche sociali e di crisi ucraina*”, convertito, con modificazione, dalla L. 91/2022, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 164 dello scorso 15 luglio), **amplia la platea** dei **soggetti** che possono **compensare i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili**, maturati nei confronti delle **amministrazioni pubbliche** con le **somme** dovute a seguito di **iscrizione a ruolo**.

Per effetto della disposizione in esame, infatti, tale possibilità viene riconosciuta anche per i **crediti** derivanti da **prestazioni professionali** (tale ipotesi, quindi, si aggiunge a quelle dei crediti maturati per somministrazione, forniture e appalti).

A tal fine, l'[articolo 20-ter](#) interviene, modificandolo in più punti, sul **comma 1** dell'[articolo 28-quater D.P.R. 602/1973](#) che, nell’ambito delle disposizioni sulla riscossione delle imposte sul reddito, disciplina, appunto, le compensazioni di crediti con somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo.

Queste, in sintesi, le **modifiche** introdotte dall'[articolo 20-ter, comma 1](#):

- **lettera a)** – **inclusione** dei **crediti** per le **prestazioni professionali** (non prescritti, certi, liquidi ed esigibili), maturati nei confronti delle amministrazioni pubbliche, nel novero di quelli che possono essere compensati con le somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo;
- **lettera b)** – si stabilisce che la novità in esame si applica anche alle **somme** contenute nei carichi affidati all’agente della riscossione successivamente al 30 settembre 2013 e, in ogni caso, **entro il 31 dicembre del secondo anno antecedente a quello in cui è richiesta la compensazione**;
- **lettera c)** – si precisa che ai fini dell’applicazione delle norme in esame le **certificazioni** delle pubbliche amministrazioni attestanti la certezza, la liquidità e l’esigibilità del credito (la cui disciplina è dettata dall’articolo 9, comma 3-bis e dall’articolo 9, comma 3-ter, lettera b, ultimo periodo, D.L. **185/2008**), recanti la data prevista per il pagamento, emesse mediante l’apposita piattaforma elettronica, sono utilizzate, a



richiesta del creditore, per il pagamento, totale o parziale, delle somme dovute a seguito dell'iscrizione a ruolo, effettuato **in data antecedente a quella prevista per il pagamento del credito**.

Con riguardo a quanto indicato nell'elenco sopra riportato, si ricorda che:

- l'[articolo 9, comma 3-bis, L. 185/2008](#) prevede che su istanza del creditore di somme dovute per somministrazioni, forniture, appalti e prestazioni professionali, le pubbliche amministrazioni, di cui all'[articolo 1, comma 2, D.Lgs. 165/2001](#), certificano (...), entro il termine di trenta giorni dalla data di ricezione dell'istanza, se il relativo credito sia **certo, liquido ed esigibile**, anche al fine di consentire al creditore la **cessione pro soluto o pro solvendo a favore di banche o intermediari finanziari** riconosciuti dalla legislazione vigente;
- l'[articolo 9, comma 3-ter, lettera b\), L. 185/2008](#), stabilisce che la certificazione di cui al comma 3-bis non può essere rilasciata, a pena di nullità, tra l'altro, dagli enti del Servizio sanitario nazionale delle Regioni sottoposte a piano di rientro dai disavanzi sanitari, ovvero a programmi operativi di prosecuzione degli stessi, qualora nell'ambito di detti piani o programmi siano state previste operazioni relative al debito. Sono in ogni caso fatte salve le certificazioni rilasciate ai sensi dell'[articolo 11, comma 2, D.L. 78/2010](#) (convertito, con modificazioni, dalla L. 122/2010), nonché le certificazioni rilasciate nell'ambito di operazioni di gestione del debito sanitario, in attuazione dei predetti piani o programmi operativi.

Infine, il **comma 2 dell'articolo 20-ter del Decreto Aiuti** stabilisce l'abrogazione del [comma 7-bis](#) dell'**articolo 12 D.L. 145/2013** (convertito, con modificazioni, dalla L. 9/2014).

La disposizione abrogata, infatti, prevedeva che *“con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, da emanare entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono stabilite, nel rispetto degli equilibri di finanza pubblica, le modalità per la compensazione, nell'anno 2014, delle cartelle esattoriali in favore delle imprese titolari di crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, per somministrazione, forniture, appalti e servizi, anche professionali, maturati nei confronti della pubblica amministrazione e certificati secondo le modalità previste dai decreti del Ministro dell'economia e delle finanze 22 maggio 2012 e 25 giugno 2012 (...), qualora la somma iscritta a ruolo sia inferiore o pari al credito vantato. Con il decreto di cui al primo periodo sono individuati gli aventi diritto, nonché le modalità di trasmissione dei relativi elenchi all'agente della riscossione”*.



DICHIARAZIONI

Modello Irap 2022: opzione per il metodo da bilancio per le società di persone

di Federica Furlani

Seminario di specializzazione

INDICATORI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE 2022: PARTICOLARITÀ E CONTROLLI

[Scopri di più >](#)

Con la compilazione del modello Irap 2022, le “imprese Irpef” in contabilità ordinaria possono manifestare l’**opzione per la determinazione della base imponibile Irap secondo il metodo da bilancio**, valevole per il **triennio 2022-2024**.

Evidenziamo che, poiché la **Legge di bilancio 2022** (L. 234/2021) ha escluso da Irap le persone fisiche, stabilendo che l’imposta “*non è dovuta dalle persone fisiche esercenti attività commerciali ed esercenti arti e professioni*”, dal 2022 **la predetta opzione interessa esclusivamente le società di persone**.

La determinazione della base imponibile Irap segue infatti regole “naturali” diverse a seconda della tipologia di soggetto passivo:

- **società di capitali ed enti commerciali** applicano il c.d. **metodo da bilancio** di cui all’[articolo 5 D.Lgs. 446/1997](#);
- **le società di persone** applicano il c.d. **metodo fiscale** di cui all’[articolo 5-bis D.Lgs. 446/1997](#).

L’[articolo 5-bis, comma 2](#), del citato decreto prevede tuttavia che le **società di persone** (società in nome collettivo, società in accomandita semplice e società ad esse equiparate) **che si trovano in regime di contabilità ordinaria**:

- per **obbligo** (superamento dei seguenti limiti di ricavi: 400.000 euro per chi svolge un’attività di prestazioni di servizi e 700.000 euro per chi svolge altre attività), o
- per **opzione** (con vincolo triennale),

possono determinare la **base imponibile Irap** seguendo le regole previste per i soggetti Ires, ovvero sulla base dei **valori di bilancio**, obbligandosi, in tal caso, a mantenere per il periodo di



validità dell'opzione la contabilità ordinaria.

Ricordiamo che:

- il **c.d. metodo fiscale, metodo naturale** per le società di persone in **contabilità ordinaria** (per obbligo o per opzione) e **l'unico ammesso** per quelle in **contabilità semplificata**, consiste nel determinare il valore della produzione come **differenza tra la somma dei ricavi e delle variazioni delle rimanenze, e l'ammontare dei costi delle materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, dei costi per servizi, degli ammortamenti e dei canoni di leasing, anche finanziaria dei beni strumentali materiali e immateriali**. In tal caso i componenti rilevanti si assumono secondo le **regole di quantificazione, imputazione temporale e classificazione previste ai fini fiscali**, per la determinazione del reddito di impresa ai fini dell'imposta personale Irpef;
- il **c.d. metodo da bilancio** consiste nel **determinare la base imponibile Irap secondo le regole previste per i soggetti Ires**, come **differenza tra valore della produzione** (macroclasse A del conto economico) e **costi della produzione** (macroclasse B del conto economico, escluse le voci n. 9 "Costi del personale", n. 10 lett. c) e d) svalutazioni immobilizzazioni e crediti, n. 12 "Accantonamenti per rischi" e n. 13 "Altri accantonamenti").

Per entrambe le regole di determinazione della base imponibile Irap, sono **indeducibili**: i **costi del personale dipendente e assimilato**, i compensi dei **collaboratori a progetto e degli occasionali** e gli **utili spettanti agli associati in partecipazione**, le perdite su crediti, la quota interesse dei canoni di leasing, l'Imu e la quota di ammortamento del fabbricato riferito al terreno.

È difficile **stabilire a priori la convenienza per l'uno o l'altro metodo**, considerando oltretutto che l'opzione è **preventiva**; dipenderà infatti dalle caratteristiche dell'impresa.

A tal proposito si evidenzia che con il **metodo da bilancio sono ad esempio deducibili, senza limitazioni, i costi relativi alle autovetture, le spese telefoniche ed anche gli oneri diversi di gestione** (non rilevanti nel caso di determinazione dell'Irap con il metodo fiscale) e **rilevano le plus/minusvalenze e le sopravvenienze attive e passive**.

L'opzione per l'applicazione del metodo da bilancio è irrevocabile per tre periodi di imposta, al termine dei quali si considera **tacitamente rinnovata**.

Di conseguenza chi ha esercitato **l'opzione per il triennio 2019-2021, in assenza di revoca, continuerà** a determinare la base imponibile Irap secondo il metodo da bilancio anche per il triennio 2022-2024 senza necessità di perfezionare alcuna comunicazione.

Anche in caso di **revoca dell'opzione**, la conseguente determinazione dell'Irap con il metodo fiscale avrà **durata minima di tre esercizi a cui seguirà il rinnovo tacito**.



Poiché l'opzione o la revoca per la determinazione della base imponibile Irap con il metodo da bilancio deve essere **esercitata nella dichiarazione Irap presentata nel periodo di imposta** a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione o la revoca, i contribuenti che intendono farlo per il triennio 2022-2024, devono compilare la **Sezione VII del quadro IS** dedicata alle Opzioni.

In particolare il **rgo IS35** va compilato barrando una delle due caselle:

- “**opzione**” se si vuole **esercitare l'opzione per la determinazione della base imponibile Irap con il metodo da bilancio** per il triennio 2022-2024;
- “**revoca**” se si intende **revocare l'opzione esercitata per il triennio 2019-2021 con applicazione del metodo a valori fiscali** per il triennio 2022-2024.

| Sez. VII Opzioni | IS33 Imprese del settore agricolo (art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 446) | Opzione | Revoca |
|---------------------|---|---------|--------|
| | IS34 Amministrazioni ed enti pubblici (art. 10-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446) | Opzione | Revoca |
| | IS35 Società di persone e imprese individuali (art. 5 bis, comma 2, D.Lgs n. 446) | Opzione | Revoca |

Si precisa che i **soggetti che si sono costituiti nel corso del 2021, non presentando il modello Irap 2022, possono esercitare comunque l'opzione per il triennio 2022-2024**, inviando il modello “**Comunicazioni per i regimi di Tonnage Tax, Consolidato, Trasparenza e per l'Opzione Irap**”, approvato dall’Agenzia delle Entrate con Provvedimento 17 dicembre 2015, barrando la casella del rigo CR11 della Sezione IV.

| | | |
|--|------|---------|
| SEZIONE IV | CR11 | Opzione |
| IRAP (art. 5-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446/97) | | |