

Edizione di giovedì 24 Novembre 2022

CASI OPERATIVI

Attività di revisione e firma elettronica
di EVOLUTION

LAVORO E PREVIDENZA

Seconda rata di acconto Inps 2022 entro il 30 novembre
di Alessandro Bonuzzi

ADEMPIMENTI

Antiriciclaggio: non dimentichiamoci dell'autovalutazione dello studio
di Ennio Vial

IVA

Termini e modalità di emissione delle fatture elettroniche dei forfettari
di Clara Pollet, Simone Dimitri

REDDITO IMPRESA E IRAP

Revoca della rivalutazione dei beni con dichiarazione integrativa entro il 28.11.2022
di Fabio Giommoni

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Il ruolo delle STP nelle aggregazioni professionali
di Goffredo Giordano di MpO Partners

CASI OPERATIVI

Attività di revisione e firma elettronica di EVOLUTION

Master di specializzazione

REVISIONE: CORSO BASE DI 10 ORE

[Scopri di più >](#)

È possibile firmare elettronicamente i documenti rilevanti ai fini dell'attività di revisione?

Il recente documento di ricerca n. 248 di Assirevi (settembre 2022) ha fornito chiarimenti e linee guida utili relativamente al possibile utilizzo della firma elettronica per la predisposizione della documentazione rilevante nell'attività di revisione quali la lettera d'incarico, la lettera di attestazione e la relazione di revisione.

A tal fine, il citato documento illustra sia la sintesi della normativa applicabile per l'utilizzo della firma elettronica sia le implicazioni derivanti dai principi di revisione ISA Italia.

La normativa italiana in merito alla firma digitale è regolata dal D.Lgs. 82/2005, c.d. Codice dell'Amministrazione Digitale (CAD), adattato alla disciplina europea (Regolamento UE 2014/910 – Regolamento eIDAS).



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)

LAVORO E PREVIDENZA

Seconda rata di acconto Inps 2022 entro il 30 novembre

di Alessandro Bonuzzi

Master di specializzazione

LABORATORIO IVA 2023

[Scopri di più >](#)

Va effettuato entro il **prossimo 30 novembre** il pagamento della **seconda rata** dell'**aconto 2022** dei **contributi previdenziali** dovuti dai soggetti scritti alla **Gestione IVS** e alla **Gestione Separata Inps**.

Sono tenuti al versamento alla **Gestione Inps artigiani e commercianti l'imprenditore individuale**, il **socio di Snc e Sas** e il **collaboratore** dell'impresa familiare.

Sulla base del **metodo storico**, l'aconto contributivo 2022 va determinato avendo riguardo alla **totalità** dei **redditi d'impresa dichiarati** per il **2021** ai fini **Irpef**, al netto di eventuali **perdite** pregresse, così come risultanti dal modello Redditi 2022.

Con riferimento al **socio di Srl**, che sia o meno anche imprenditore individuale o socio di Snc o Sas, con la [circolare 84/2021](#) l'Inps ha chiarito che se il socio **apporta solo capitale** (e non lavoro) dalla partecipazione nella Srl deriva “**reddito di capitale**” e non “reddito d'impresa” che **non concorre all'imponibile previdenziale**. In caso di partecipazione in una Srl, quindi, la contribuzione è **giustificata** solo se la partecipazione prevede anche l'**apporto di lavoro**.

In linea generale, va tenuto conto che l'aconto 2022 va calcolato sul **reddito d'impresa conseguito nel 2021**:

- che **eccede il minimale** contributivo 2022 pari a **243 euro**;
- **fino a concorrenza del reddito massimale** 2022 fissato in misura pari a **465** oppure a **105.014** per i soggetti privi di anzianità al 31 dicembre 1995, iscritti dal 1996.

Le **aliquote** da utilizzare sono quelle previste per il **2022** individuate con la [circolare Inps 22/2022](#).

Aliquote 2022 Inps Gestione IVS

Reddito

Età > 21 anni

Età ? 21 anni

	Commercianti	Artigiani	Commercianti	Artigiani
Fino a 48.279 euro	24,48%	24%	23,28%	22,80%
Da 48.280 a 80.465/105.014 euro	25,48%	25%	24,28%	23,80%

I **contribuenti forfetari** esercenti **attività d'impresa** che hanno optato per il **regime contributivo agevolato** sono tenuti a versare i contributi sia sul reddito minima che sul reddito determinato forfetariamente eccedente il minima:

- applicando le **aliquote** previste per il **2022** e
- **riducendo** l'importo così ottenuto del **35%**.

Pertanto, l'**acconto 2022** va determinato nel modo seguente: (reddito forfettizzato 2021 – reddito minima 2022) × **65%**, con l'accortezza di non ridurre del 35% anche lo 0,09% ulteriore a carico dei commercianti.

Diversamente, l'**acconto 2022** dovuto dai soggetti iscritti alla **Gestione Separata Inps**, sempre sulla base del **metodo storico**, è dovuto in misura pari all'**80%** del **contributo** dovuto sul reddito 2021 risultante dal modello Redditi 2022.

Le **aliquote** applicabili sono quelle previste per il 2022, individuate dalla [circolare Inps 25/2022](#).

Aliquote 2022 Inps Gestione Separata

Pensionato e iscritto ad altra gestione obbligatoria	24%	
Non iscritto ad altra gestione	Titolare di p.Iva	26,23%
obbligatoria	Non titolare di p.Iva con obbligo contributivo in capo a un soggetto terzo (co.co.co., venditore porta a porta, eccetera)	33,72%
	Non titolare di p.Iva diverso dal precedente (per cui è prevista la contribuzione aggiuntiva DIS-COLL)	35,03%

In ogni caso per il versamento dell'**acconto 2022** va utilizzato il **modello F24**, indicando nella **sezione Inps**:

- il **codice della sede Inps** competente;
- il numero di **matricola** del contribuente iscritto alla Gestione IVS;
- il **periodo** di riferimento (01/2022 – 12/2022);
- una delle **causalì** contributo qui di seguito individuate.

	Contribuente	Causale	Descrizione
IVS	Artigiani	AP	Contributi redito eccedente minimale
	Commercianti	CP	Contributi redito eccedente minimale
Gestione separata	Iscritti ad altre forme di previdenza obbligatoria o titolari di pensione	P10	Contributi dovuti
	Non iscritti ad altre forme di previdenza obbligatorie	PXX	Contributi dovuti

Si ricorda infine che:

- la seconda rata dell'acconto 2022 **non è rateizzabile**;
- l'eventuale **credito contributivo** “da dichiarazione” può essere utilizzato in **compensazione in F24** solo se **sorto nel 2021** (anno 2020), fino al termine di presentazione della prossima dichiarazione. I crediti maturati in precedenza, invece, devono essere richiesti a **rimborso** oppure utilizzati in **“autoconguaglio”**.

ADEMPIMENTI

Antiriciclaggio: non dimentichiamoci dell'autovalutazione dello studio

di Ennio Vial

Seminario di specializzazione

LA DISCIPLINA ANTIRICICLAGGIO PER I COMMERCIALISTI

Scopri di più >



Gli [articoli 15](#) (Valutazione del rischio da parte dei soggetti obbligati) e [16](#) (Procedure di mitigazione del rischio) del D.Lgs. 231/2007 impongono ai **professionisti** di individuare il rischio di riciclaggio e/o finanziamento del terrorismo cui **loro stessi sono esposti** nello svolgimento della propria attività professionale, nonché valutare le **conseguenze** che ne potrebbero derivare, adottando (ove necessario) opportuni presidi di mitigazione.

Lo scopo dell'**autovalutazione** del rischio è, infatti, quello di poter adottare tempestivamente presidi e procedure adeguati alla natura e alla dimensione del professionista obbligato, al fine di **mitigare** i rischi rilevati.

Come prescrivono le Regole Tecniche del CNDCEC, nello specifico la regola tecnica 1), la corretta metodologia di autovalutazione del rischio si sviluppa nelle seguenti fasi di attività:

1. **identificazione del rischio inherente;**
2. **analisi delle vulnerabilità;**
3. **determinazione del rischio residuo.**

Utili indicazioni sono poi sviluppate nelle [Linee Guida del CNDCEC](#).

Per quanto attiene all'individuazione del “**rischio inherente**”, si tratta di un processo di raccolta di informazioni e **mappatura** della clientela del professionista autonomo o dello studio, al fine di determinare i **rischi attuali o potenziali** cui si è esposti nell'ambito dell'attività svolta.

Il **livello del rischio inherente**, infatti, si misura sulla base delle **risultanze** che emergono calcolando il **rischio effettivo**, individuato dal professionista, in sede di adeguata verifica dei vari clienti.

In sostanza, un professionista/uno studio avrà un rischio inherente tanto più elevato (voto da 1 a 4) se più del 40% della propria clientela, in sede di “adeguata verifica”, è stata ritenuta ad alto rischio ovvero opera in aree geografiche ad alto rischio.

Per quanto attiene, invece, l’analisi della “**vulnerabilità**”, anche qui il voto va da 1 a 4.

Il professionista/lo studio professionale deve valutare se implementa correttamente i seguenti punti:

- **formazione;**
- **organizzazione** degli adempimenti di adeguata verifica della clientela;
- organizzazione degli adempimenti relativi alla conservazione dei documenti, dati e informazioni;
- organizzazione in materia di segnalazione di operazioni sospette e comunicazione delle violazioni alle norme sull’uso del contante.

In sostanza, le linee guida prescrivono al professionista di strutturare lo studio in modo che venga sempre assicurata un’**idonea procedura in materia di antiriciclaggio**, partendo dalla formazione del personale dedicato a raccogliere i documenti dei clienti, per concludere con la capacità di individuare e comunicare una “segnalazione di operazione sospetta”.

Da ultimo, alla determinazione del **rischio residuo** si perviene posizionandosi nella matrice proposta di seguito, sulla base dei risultati ottenuti individuando:

- il rischio inherente;
- il livello di vulnerabilità.

RISCHIO INERENTE (coefficiente di ponderazione = 40%)	Molto significativo	2,2	2,8	3,4	4
	Abbastanza significativo	1,8	2,4	3	3,6
	Poco significativo	1,4	2	2,6	3,2
	Non significativo	1	1,6	2,2	2,8
		Non significativa	Poco significativa	Abbastanza significativa	Molto significativa
		VULNERABILITÀ (coefficiente di ponderazione = 60%)			

La matrice, che determina il livello di rischio residuo, si basa su una **ponderazione del 40% del rischio inherente e del 60% della vulnerabilità**, muovendo dal presupposto che la componente di vulnerabilità abbia più rilevanza nel determinare il livello di rischio residuo.

L'autovalutazione del rischio deve essere svolta con **cadenza triennale**, salvo la facoltà di procedere al relativo **aggiornamento** quando il soggetto obbligato ne valuti la necessità o lo ritenga opportuno, anche in esito ai processi di analisi interna e definizione dei vari presidi.

IVA

Termini e modalità di emissione delle fatture elettroniche dei forfettari

di Clara Pollet, Simone Dimitri



Dal 1° luglio 2022 anche i soggetti **forfettari**, che nell'anno precedente hanno conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, **superiori a 25.000 euro**, sono stati **inclusi nel perimetro della fatturazione elettronica**.

L'[articolo 18, comma 2, D.L. 36/2022](#) ha infatti soppresso il preesistente esonero previsto dall'[articolo 1, comma 3, D.Lgs. 127/2015](#).

Per i **restanti soggetti** – con ricavi o compensi pari o **inferiori alla soglia di 25.000 euro** – l'obbligo di fatturazione elettronica decorre **a partire dal 1° gennaio 2024**. Trattandosi di una novità introdotta in corso d'anno che impatta su soggetti di ridotte dimensioni, l'[articolo 18, comma 3, D.L. 36/2022](#) ha previsto un **periodo transitorio di esonero da sanzioni**, al fine di agevolare gli operatori nel passaggio da fattura analogica ad elettronica.

Nello specifico, **per il terzo trimestre 2022 non trovano applicazione le sanzioni** di cui all'[articolo 6, comma 2, D.Lgs. 471/1997](#), se la fattura elettronica è stata emessa **entro il mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione**.

Così, ad esempio, le operazioni (cessioni di beni o prestazioni di servizi) **effettuate nel mese di settembre** potevano essere fatturate (trasmettendo il file XML della e-fattura allo Sdl) **entro il 31 ottobre 2022**, senza incorrere nella tardiva fatturazione.

Dal mese di ottobre, invece, trovano applicazione **i termini ordinari di emissione delle fatture elettroniche**, di seguito riepilogati.

Ai sensi dell'[articolo 21, comma 4, D.P.R. 633/1972](#) la **fattura immediata** va emessa (trasmessa allo Sdl) **entro 12 giorni dall'effettuazione dell'operazione**.

Per le cessioni di beni la cui consegna o spedizione **risulti da documento di trasporto** o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione ed avente le caratteristiche determinate con D.P.R. 472/1996, nonché per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare **nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura**, recante il dettaglio delle operazioni, **entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime.**

Ai sensi dell'[articolo 6 D.P.R. 633/1972](#), le **prestazioni di servizi si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo** mentre le **cessioni di beni** si considerano effettuate nel momento della stipulazione se riguardano beni immobili, oppure **nel momento della consegna o spedizione** se riguardano beni mobili.

I contribuenti in regime forfettario **non addebitano l'Iva in rivalsa** né esercitano il diritto alla detrazione dell'imposta assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti nazionali, comunitari e sulle importazioni. **Le fatture emesse non devono**, pertanto, **recare l'addebito dell'imposta.**

Esemplificando, un professionista in regime forfettario che ha **incassato una prestazione di servizi in data 31 ottobre**, emette una **fattura immediata entro il 12 novembre**, con riferimento al mese di ottobre. In altri termini, **entro il 12 novembre il forfettario trasmette un file XML** al Sistema di Interscambio, riportando nel campo **“Data”** il **31 ottobre**, oltre che la **Natura operazione N2.2** ed il **Tipo documento TD01**.

Diverso è il caso delle **cessioni di beni scortate da regolare DDT**: si pensi all'ipotesi di **una o più consegne effettuate nel mese di novembre** nei confronti del **medesimo cessionario italiano** per cui il cedente può scegliere di avvalersi della **fatturazione differita**, emettendo **un'unica fattura in formato elettronico**, trasmettendo un file XML allo SdI **entro il 15 dicembre**, con riferimento alle consegne di novembre. All'interno del file XML il campo **“Data”** potrà essere compilato con una data di novembre (ad es. **ultimo ddt** emesso oppure **data fine mese**), mentre i campi **Natura operazione** e **Tipo documento** andranno compilati, rispettivamente, con i **codici N2.2 e TD24**.

L'**emissione/trasmissione del file fattura oltre i termini** sopra richiamati comporta l'applicazione delle **ordinarie sanzioni** previste dal nostro ordinamento; resta ferma la possibilità di applicare l'istituto del ravvedimento operoso, di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#).

Il cedente o prestatore che **viola gli obblighi inerenti alla documentazione** e alla registrazione di operazioni non imponibili, esenti, **non soggette a imposta sul valore aggiunto** o soggette all'inversione contabile di cui agli [articoli 17 e 74, commi 7 e 8, D.P.R. 633/1972](#), è punito con sanzione amministrativa compresa tra il **cinque** ed il **dieci per cento dei corrispettivi non documentati** o non registrati (con un minimo di 500 euro). Tuttavia, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito si applica la **sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro** ([articolo 6, comma 2, D.Lgs. 471/1997](#)).

Si segnala, da ultimo, che le **fatture dei forfettari sono soggette all'imposta di bollo**, quando la somma documentata è **superiore a 77,47 euro** ([articolo 13, comma 1, Tariffa, parte prima, D.P.R. 642/1972](#)).

Con riguardo all'individuazione dei **soggetti obbligati al pagamento dell'imposta di bollo**, l'[articolo 22 D.P.R. 642/1972](#) stabilisce la **solidarietà nel debito relativo da parte dell'emittente la fattura e del committente**.

Tuttavia, nella pratica, con l'applicazione dell'**imposta di bollo virtuale** (barrando la relativa casella all'interno del file XML) è **sempre il cedente tenuto ad assolvere l'imposta** e, in caso di mancanze, la procedura di controllo dell'Agenzia delle entrate notifica allo stesso l'eventualmente mancato assolvimento/conteggio del bollo in fattura.

Come chiarito nella [risposta 67/E/2020](#), infatti, **l'obbligo di apporre il contrassegno sulle fatture** (o sulle ricevute) è **a carico del soggetto che consegna o spedisce il documento**, in quanto per tali tipo di atti l'imposta di bollo è dovuta fin dall'origine, ossia dal momento della formazione.

Nonostante l'obbligo di corrispondere la predetta imposta di bollo sia, in via principale, a carico del prestatore d'opera, quest'ultimo potrebbe scegliere di **riaddebitare la stessa al proprio committente**.

Secondo l'Agenzia delle entrate – [risposta 428/2022](#) – il **riaddebito al cliente dell'imposta di bollo assume la natura di ricavo o compenso e concorre alla determinazione forfettaria del reddito soggetto ad imposta sostitutiva**.

In ottica di tracciato XML, tale conclusione comporta l'utilizzo della **Natura operazione N2.2** in luogo della Natura N1, utilizzata abitualmente per tale tipologia di riaddebito.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Revoca della rivalutazione dei beni con dichiarazione integrativa entro il 28.11.2022

di Fabio Giommoni

Seminario di specializzazione

NOVITÀ FISCALI DECRETO AIUTI-QUATER E ANTICIPAZIONI LEGGE BILANCIO 2023

[Scopri di più >](#)

Con il [Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 370046 del 29.09.2022](#) sono state stabilite le modalità e i termini per l'esercizio della **revoca della rivalutazione dei beni**, del riallineamento delle differenze contabili/fiscali e dell'affrancamento delle relative riserve in sospensione di imposta, previsti dall'[articolo 110 D.L. 104/2020](#) (Decreto Agosto), in attuazione di quanto previsto dal comma 624 della Legge di bilancio 2022.

Le revoche sono esercitate mediante **presentazione di una dichiarazione integrativa per il periodo d'imposta in relazione al quale sono state esercitate le opzioni** per i suddetti regimi, per cui, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, si tratterà di inviare una **dichiarazione integrativa modello Redditi 2021**, relativa all'esercizio 2020.

La dichiarazione integrativa deve essere **presentata entro e non oltre il 28 novembre 2022** (ovvero entro 60 giorni dalla pubblicazione del [Provvedimento del 29 settembre 2022](#)).

Hanno convenienza a revocare le rivalutazioni fiscali dei beni di impresa e i riallineamenti ai sensi dell'[articolo 110 del Decreto Agosto](#), effettuati nel 2021 (con riferimento al bilancio chiuso al 31 dicembre 2020, per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare), essenzialmente i seguenti soggetti:

1. le **imprese che hanno rivalutato marchi o riallineato marchi ed avviamenti** e che hanno quindi subìto la stretta della Legge di bilancio 2022 la quale ha portato il periodo minimo di deducibilità fiscale degli ammortamenti sui maggiori valori attribuiti a marchi ed avviamenti a 50 anni (anziché 18);
2. le imprese che hanno effettuato la rivalutazione o il riallineamento a pagamento previsti dall'[articolo 110 del Decreto Agosto](#), ma che **avrebbero potuto optare per la rivalutazione o riallineamento gratuiti per le imprese del settore alberghiero e termale**, previsti dal Decreto liquidità.

In merito al caso sub 1) si ricorda che il comma 622, articolo 1, **Legge di Bilancio 2022** ha apportato una significativa modifica all'[articolo 110 del Decreto Agosto](#), inserendo il nuovo comma 8-ter, il quale prevede l'**estensione ad almeno 50 anni (anziché 18 anni) del periodo in cui è possibile dedurre fiscalmente il maggior valore attribuito ai marchi e all'avviamento ai sensi dei commi 4, 8 e 8-bis del medesimo [articolo 110](#).**

Detta modifica opera retroattivamente, ovvero a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione e il riallineamento sono stati eseguiti (che coincide con l'esercizio a partire dal quale i maggiori valori iniziano ad essere deducibili), per cui, per una società con esercizio coincidente con l'anno solare che ha rivalutato/riallineato marchi e/o riallineato l'avviamento nel bilancio 2020, **le modifiche hanno avuto effetto già dal bilancio 2021.**

Il maggiore periodo di ammortamento fiscale in 50 anni si applica, per i **soggetti OIC**, ai marchi rivalutati e ai marchi e avviamenti riallineati (visto che l'avviamento non può essere oggetto di rivalutazione, ma solo di riallineamento), mentre per i **soggetti IAS/IFRS** si applica solo al riallineamento di marchi e avviamenti (visto che detti soggetti non possono rivalutare i beni in base a leggi speciali, in quanto tale operazione non è consentita dai principi contabili internazionali).

A fronte della significativa penalizzazione introdotta, con effetti retroattivi, il Legislatore ha comunque previsto le seguenti **due opzioni**:

1. **possibilità di mantenere la deduzione fiscale del maggior valore rivalutato/riallineato in 18 anni**, a fronte però del **versamento di una imposta sostitutiva integrativa** (oltre a quella del 3%), da determinarsi ai sensi dell'[articolo 176, comma 2-ter, Tuir](#) (ovvero secondo la disciplina degli affrancamenti previsti per le operazioni di conferimento d'azienda);
2. **possibilità di revocare l'opzione per la rivalutazione e il riallineamento**, con conseguente titolo per il **rimborso o compensazione dell'imposta sostitutiva già versata**.

In merito al caso sub 2), vi erano **dubbi circa i soggetti che potevano effettuare la rivalutazione (e riallineamento) gratuita prevista per il settore alberghiero e termale ex [articolo 6-bis D.L. 23/2020](#) (Decreto liquidità).**

Tali dubbi sono stati risolti dalla prassi ministeriale soltanto in prossimità della scadenza per presentare la dichiarazione dei redditi (o anche dopo detta scadenza, come nel caso delle società **holding** che affittano i beni rivalutabili/riallineabili alle società del gruppo, con riferimento alle quali il dubbio è stato risolto solo dalla [circolare 6/E/2022](#) pubblicata il 1° marzo 2022).

A tale riguardo il comma 2 dell'articolo 8 del Provvedimento prevede espressamente che si possa **revocare l'opzione per la disciplina di rivalutazione/riallineamento a pagamento ex**

articolo 110 del Decreto Agosto e, contestualmente, optare nel medesimo esercizio per il regime di rivalutazione/riallineamento gratuito, mediante la presentazione della stessa dichiarazione integrativa entro il 28.11.2022 (fermo restando il possesso di tutti i requisiti richiesti dal citato articolo 6-bis nel predetto esercizio).

Ai sensi dell'articolo 4 del Provvedimento, la revoca del regime della rivalutazione o del regime del riallineamento può essere **"parziale"**, ovvero avere ad oggetto **singoli specifici beni rivalutati o riallineati** ai sensi dell'articolo 110 del Decreto Agosto, ma deve necessariamente riguardare **l'intero importo rivalutato o riallineato di ciascun singolo bene**, per cui non è possibile revocare solo una parte dei maggiori valori attribuiti al bene.

La revoca dell'opzione comporta che **fin dall'origine sono privi di effetti fiscali la rivalutazione e il riallineamento** per cui le attività per le quali è esercitata la revoca assumono, ai fini della determinazione delle plusvalenze o delle minusvalenze, nonché ai fini della quota di ammortamento fiscalmente deducibile, il **costo fiscalmente riconosciuto che avevano anteriormente all'adesione al regime della rivalutazione e al regime del riallineamento**.

Inoltre, a seguito della revoca **viene meno il vincolo di sospensione d'imposta sui saldi attivi di rivalutazione** (e sulla riserva vincolata, in caso di riallineamento).

Come detto, la revoca è esercitata attraverso la presentazione di una **dichiarazione integrativa che andrà compilata come se la rivalutazione, il riallineamento o l'affrancamento oggetto di revoca non fossero mai stati eseguiti**.

In particolare, nella dichiarazione integrativa i **quadri interessati dalla rivalutazione/riallineamento** dovranno essere compilati come segue:

- nel prospetto della **sezione XXIV del Quadro RQ** devono essere mantenuti i soli maggiori valori non oggetto di revoca (quindi se la revoca è totale il prospetto sarà vuoto);
- qualora sia mantenuta la rivalutazione a livello civilistico, nel **Prospetto del capitale e delle riserve del Quadro RS** la riserva di rivalutazione dovrà essere "riclassificata" tra le riserve di utili e non più tra le riserve in sospensione di imposta;
- nel **Quadro RV** deve essere mantenuta, anche in sede di dichiarazione integrativa, la differenza tra valori civili e fiscali esistente al 31.12.2020, perché a detta data il disallineamento tra valore contabile e fiscale rimane comunque tale (visto che gli effetti fiscali si producevano in ogni caso dall'esercizio successivo);
- nel **Quadro RX** devono essere mantenuti i debiti per le imposte sostitutive relative alle rivalutazioni, riallineamenti e affrancamenti non revocati, nonché deve essere indicato il credito per l'imposta sostitutiva nel frattempo versata (in unica soluzione o prima rata) relativamente alle rivalutazioni/riallineamenti che invece sono stati revocati.

A fronte delle revoche risulterà, infatti, un **importo a credito per la maggiore imposta sostitutiva versata** rispetto a quella effettivamente dovuta in base alla dichiarazione

integrativa.

Il credito può essere richiesto a rimborso, mediante specifica indicazione nella dichiarazione integrativa, oppure **utilizzato in compensazione** ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), compilando gli appositi campi della sezione I del quadro RX.

Inoltre, può essere **ceduto ad altre società del medesimo gruppo** nell'ambito della procedura di consolidato fiscale, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera b), D.M. 01.03.2018.

Qualora sia stato operato l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione (o della riserva vincolata in caso di riallineamento), mediante pagamento dell'ulteriore imposta sostitutiva del 10%, tale **affrancamento è automaticamente revocato in caso di revoca della sottostante rivalutazione/riallineamento** che ha generato la riserva in sospensione (con conseguente diritto di credito per l'imposta sostitutiva nel frattempo versata).

Tuttavia, ai sensi del comma 1 dell'articolo 6 del Provvedimento la revoca dell'affrancamento della riserva in sospensione di imposta può essere effettuata, in tutto o in parte, **anche in via autonoma rispetto alla revoca della rivalutazione/riallineamento**.

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Il ruolo delle STP nelle aggregazioni professionali

di Goffredo Giordano di MpO Partners



“Ho deciso di cedere il mio studio professionale con MpO”

*MpO è il partner autorevole, riservato e certificato nelle operazioni di cessione e aggregazione di studi professionali:
Commercialisti, Consulenti del lavoro, Avvocati, Dentisti e Farmacisti.*

La spinta aggregativa nel mondo delle professioni

Abbiamo già più volte avuto modo di evidenziare come in questo ultimo decennio la tendenza dei professionisti italiani ad esercitare individualmente la sua attività sta riscontrando sempre maggiori ostacoli.

L'incremento della concorrenza, la richiesta da parte delle imprese di servizi sempre più complessi e veloci, la crisi economica e, non da ultimo, l'emergenza sanitaria sono i principali motivi di tale inversione di marcia ed hanno determinato una significativa spinta per gli studi professionali, che ancora oggi operano sotto forma di ditta individuale, ad organizzarsi secondo modelli più complessi.

In altre parole: aggregarsi per competere!

Uno dei modi per aggregarsi è quello di costituire una Società Tra Professionisti anche attraverso operazioni di trasformazione o conferimento nelle stesse di studi professionali (associati e non).

Le norme in materia in vigore agevolano tali modelli aggregativi alla stessa stregua delle riorganizzazioni aziendali?

Come è ben noto la legge istitutiva delle Società tra Professionisti “STP” è la Legge 183/2011, il cui art. 10, al comma 3, dispone che *“E’ consentita la costituzione di società per l’esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del Codice Civile.”*

Tale norma, quindi, prevede che solo i professionisti iscritti ad un ordine professionale possano dar vita ad una delle seguenti società:

- Società di persone;
- Società di capitali;
- Cooperativa (costituite da un numero di soci non inferiore a tre).

Ai fini fiscali, così come chiarito più volte dall'Amministrazione Finanziaria, il reddito prodotto dalle STP è da considerarsi reddito d'impresa e non reddito di lavoro autonomo così come previsto dagli articoli 6, comma 3 e 81 del T.U.I.R. con la conseguente applicazione del principio di competenza e non quello di cassa (Cfr. Agenzia delle Entrate, Risposte n. 954-93/2014, n. 107/2018 e n. 125/2018 secondo le quali prevale l'elemento soggettivo e non oggettivo delle STP).

A tal proposito si evidenzia che la Corte di Cassazione, con sentenza n. 7407 del 17 marzo 2021, ritiene che la qualificazione del reddito di una società tra professionisti dipenda dalla presenza, da accertarsi caso per caso, di un autonomo profilo organizzativo rispetto al lavoro professionale, *"capace di spersonalizzare l'attività svolta"* rinviano, infine, all'art. 2238 del Codice Civile in tema di professioni intellettuali non potendo far riferimento agli articoli 6 e 81 del TUIR (indicati dall'Agenzia delle Entrate) in quanto essi sarebbero stati formulati *"in un'ottica puramente soggettiva"* mentre *"sul piano oggettivo il medesimo reddito andrebbe più correttamente qualificato come da lavoro autonomo"*, attesa la *"natura eminentemente professionale dell'attività svolta"*, la quale *"ai sensi di quanto disposto dall'art. 53 del TUIR, genera [...] redditi di lavoro autonomo"*.

A seguito di tale sentenza l'Agenzia delle Entrate è nuovamente intervenuta sull'argomento con la risposta n. 600 del 16.9.2021 con la quale ha chiarito che

[Continua a leggere qui](#)