



NEWS

Euroconference

Edizione di martedì 23 Gennaio 2024

CASI OPERATIVI

Superbonus e corretta computazione del SAL
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Scadenze e periodicità di invio dei modelli Intrastat
di Alessandro Bonuzzi

PATRIMONIO E TRUST

Iva sugli immobili in caso di trust e società semplici
di Ennio Vial

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scissione parziale proporzionale e abuso del diritto
di Luigi Ferrajoli

IMPOSTE SUL REDDITO

Il periodo d'imposta di scomputo delle ritenute di acconto dipende dal momento di effettuazione
di Stefano Rossetti

IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 23 gennaio 2024
di Euroconference Centro Studi Tributari



ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

L'aggregazione tra professionisti premia con una maggiore redditività
di Goffredo Giordano di MpO Partners



CASI OPERATIVI

Superbonus e corretta computazione del SAL

di Euroconference Centro Studi Tributari



The banner features the Euroconference logo at the top left, followed by the text "La professionalità va riconosciuta". In the center, it says "100 BEST IN CLASS" above "2024 Edition". At the bottom, it shows "Euroconference | Forbes" and "sponsored by TeamSystem". To the right is a circular portrait of a man and a woman standing together.

In vista della scadenza del c.d. superbonus con aliquota 110% prevista per il 31 dicembre si chiede un parere circa la possibilità di computare la presenza di materiali in cantiere senza esecuzione di alcuna lavorazione, e la corretta modalità di valorizzazione delle stesse, in particolare con riferimento alle seguenti situazioni:

- serramenti depositati a piè d'opera in cantiere nel mese di dicembre e ancora non installati. Si precisa che i serramenti sono esattamente quelli che verranno installati nel cantiere di riferimento (sono congrui e conformi alle opere in corso), viaggiano con documento di trasporto e sono già stati verificati i certificati del materiale;
- materiali di coibentazione depositati a piè d'opera senza alcuna lavorazione.

Con riferimento alla computazione del piè d'opera ci risulta che ci siano 2 linee di pensiero con un orientamento diverso e opposto l'una all'altra:

1. la prima linea di pensiero segue il parere della Commissione consultiva per il monitoraggio del settembre 2022 che prevede la possibilità di computare nel SAL ai fini fiscali esclusivamente le lavorazioni poste in essere. In tal senso sarebbero computabili i materiali installati ancorché ad esempio non collegati, ma resterebbero esclusi dalla contabilità i materiali semplicemente consegnati (ad esempio i serramenti);
2. altri ricordano che la circolare dell'Agenzia delle entrate n 23/E/2022 richiama al punto 5.2. con espresso riferimento all'opzione esercitata in relazione al SAL il D.M. 49/2018 il quale a sua volta prevede che nel SAL possano essere inserite oltre alle lavorazioni anche *"tutte le somministrazioni eseguite dal principio dell'appalto sino ad allora"*.

Si chiede quale sia la posizione più corretta da tenere per il direttore lavori al fine di evitare il rischio di recupero da parte dell'Agenzia delle entrate, fermo restando che il mancato



inserimento nel SAL del materiale esporrebbe – vista la perdita dell'agevolazione 110% – il condominio/i condomini a un maggior onere e/o l'impresa a una perdita (in funzione di cosa sia previsto a contratto fra impresa e condomini) di cui eventualmente il direttore lavori potrebbe essere chiamato a rispondere nel caso in cui emergesse una sua errata contabilizzazione delle opere.

Secondariamente, nel caso in cui riteniate possibile contabilizzare il materiale a piè d'opera si chiede quale possa essere la corretta valorizzazione dello stesso. Anche su questo punto esiste la posizione di chi fa riferimento con particolare riferimento ai "beni significativi" (ad esempio serramenti) all'articolo 180, comma 4, D.P.R. 207/2010 che precisa che "*possono essere valorizzati in misura non superiore alla metà del prezzo*".

Esistono infine altre posizioni che aprono anche alla possibilità di valorizzare i materiali in base a quanto previsto dai prezzi o listini prezzi DEI (in quanto direttamente riconosciuti dal D.L. 34/2020 e L. 77/2020), che distinguono in modo oggettivo il valore della posa in opera da quello del materiale a piè d'opera. Nel caso specifico del serramento la valutazione del materiale a piè d'opera rappresenta il 70-80% del valore complessivo del materiale installato.

Si richiede inoltre, nel caso in cui riteniate percorribile la computazione del materiale a piè d'opera, se, nel caso specifico del serramento, ritenete prudente attestarsi ad una valorizzazione del materiale a piè d'opera in misura pari al 50% o se tale percentuale può essere anche superiore, laddove giustificata dal prezziario DEI di riferimento.

Infine, si chiede infine se la dichiarazione attestante la contabilità da sottoscrivere entro la scadenza di dicembre debba essere fatta dal direttore lavori, dall'asseveratore energetico (nel caso in cui quest'ultimo non coincida con la direzione lavori) o da entrambi.

[**LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...**](#)



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Scadenze e periodicità di invio dei modelli Intrastat

di Alessandro Bonuzzi

Convegno di aggiornamento

Novità in materia Iva e dichiarazione Iva 2024

[Scopri di più](#)

Entro il prossimo **25.1.2024** devono essere **presentati i modelli Intrastat** relativi al mese di **dicembre 2023** e al **IV° trimestre 2023**, rispettivamente, dai soggetti passivi con **periodicità mensile** e con **periodicità trimestrale**. Ciò in quanto gli elenchi devono essere presentati **entro il 25 del mese successivo al periodo di riferimento**.

Ai fini della **verifica** della **periodicità** di invio da osservare, occorre avere riguardo separatamente agli elenchi **Intra-1**, da una parte, e agli elenchi **Intra-2**, dall'altra.

I modelli **Intra-1 bis** (cessione di beni) e **Intra-1 quater** (servizi resi) devono essere trasmessi, ai fini **fiscali**:

- con **cadenza trimestrale** dai soggetti passivi che hanno realizzato nei 4 trimestri precedenti a quello di riferimento, un ammontare totale trimestrale di cessioni intracomunitarie di beni o di prestazioni di servizi verso soggetti comunitari **non superiore a 50.000 euro**;
- con **cadenza mensile** dai soggetti passivi che non ricadono nella fattispecie di cui al punto precedente.

Ai fini **statistici**, la compilazione e l'invio dei dati è obbligatorio in caso di realizzo, nei 4 trimestri precedenti a quello di riferimento, di un ammontare totale trimestrale di **cessioni intracomunitarie** di beni o di prestazioni di servizi verso soggetti comunitari **superiore a 100.000 euro**.

In merito agli elenchi Intra-2, si deve, in primo luogo, ricordare che, con decorrenza dall'1.1.2022 **non** è più possibile presentare con **periodicità trimestrale** l'**Intra-2 bis** (acquisto beni) e l'**Intra-2 quater** (servizi ricevuti). Più in particolare, poi, si rappresenta che:

- i modelli **Intra-2 bis** devono essere trasmessi con **periodicità mensile** solo dai soggetti passivi che abbiano effettuato, nei 4 trimestri precedenti a quello di riferimento, un ammontare totale trimestrale di **acquisti** intracomunitari di beni **pari o superiore a 350.000 euro**;



- i modelli **Intra-2 quater** devono, invece, essere trasmessi con **periodicità mensile** dai soggetti passivi che abbiano ricevuto, nei 4 trimestri precedenti a quello di riferimento, prestazioni di **servizi** per un ammontare totale trimestrale **pari o superiore a 100.000 euro**.

Pertanto, nei casi di **mancato superamento** delle “soglie mensili” (< 350.000 euro o < 100.000 euro), gli elenchi Intra-2 **non devono essere presentati**.

Inoltre, in linea generale, nessun modello Intrastat deve essere presentato in **assenza di operazioni attive e passive** nel mese o trimestre di riferimento.

I soggetti passivi che **iniziano l'attività nel corso dell'anno** sono tenuti:

- con riferimento agli **elenchi Intra-1**, alla presentazione trimestrale fino al superamento della **soglia di 50.000 euro**. Resta ferma la possibilità di optare fin da subito per la presentazione mensile, laddove ciò meglio si concili, ad esempio, con i **processi amministrativi interni** aziendali e comunque sia ragionevolmente prevedibile un superamento della soglia in corso d'anno;
- con riferimento agli **elenchi Intra-2**, alla presentazione con periodicità mensile solo al superamento delle soglie di 350.000 euro o 100.000 euro **avendo riguardo alla singola categoria di operazioni**. Fintantoché i limiti per l'invio mensile non sono superati non è dovuta la presentazione dei modelli.

I soggetti passivi con periodicità trimestrale che **superano** la soglia prevista nel corso di un trimestre devono presentare l'Intrastat con periodicità mensile a partire dal **mese successivo in cui tale soglia è superata**. In tal caso, devono essere presentati gli elenchi riepilogativi, appositamente contrassegnati, per i **periodi mensili già trascorsi**. Tuttavia, al riguardo, alla luce dell'avvenuta **abolizione** della trasmissione trimestrale per gli Intra-2, va evidenziato che, al superamento della soglia, per tali elenchi l'invio dei dati dei periodi mensili già trascorsi dovrebbe ritenersi **non più necessario**.

Il superamento della soglia, anche in uno solo dei 4 trimestri precedenti a quello di riferimento, determina l'obbligo di **mantenere la periodicità mensile per almeno 4 trimestri consecutivi** ([circolare n. 36/E/2010](#)).

È, infine, il caso di ricordare come la **verifica** del superamento delle diverse soglie vada effettuata **in modo separato per ciascuna delle 4 categorie di operazioni**. Le soglie, infatti, operano, in ogni caso, in maniera **indipendente** e il superamento della soglia per una singola categoria **non incide** sulla periodicità delle altre 3 categorie di operazioni (Provvedimento n. 194409/2017).



PATRIMONIO E TRUST

Iva sugli immobili in caso di trust e società semplici

di Ennio Vial

Master di specializzazione

Società semplice: inquadramento, fiscalità e utilizzi

Scopri di più

Non è infrequente, in questi tempi, l'uso di un *trust* o di una **società semplice di godimento**, magari nata a seguito di una trasformazione agevolata, per la **gestione di beni immobili**.

Volendo circoscrivere la nostra analisi ad un **compendio di immobili a destinazione abitativa**, ci si può chiedere come si debba applicare l'iva in questi casi, distinguendo ovviamente l'ipotesi in cui trust o società semplice assumano le vesti di **acquirenti o di venditori**.

Partiamo da questo secondo caso. Innanzitutto, bisogna ricordare che, prima di definire l'aliquota iva applicabile, si deve valutare la **sussistenza dei tre requisiti**, ossia del **presupposto soggettivo**, del **presupposto oggettivo** e della **territorialità**. Poiché si tratta di una cessione di un immobile sito nel territorio dello stato, il **presupposto territoriale e oggettivo sono sussistenti**. Ciò che difetta, in questi casi, tuttavia, è il **presupposto soggettivo**.

La società semplice di godimento immobiliare **non è ritenuta un soggetto titolato ad avere partita Iva**.

Come indicato nella [**circolare 26/E/2016**](#), “*la società semplice, che ha come oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni, non svolge attività rilevante ai fini dell'IVA, in quanto ai sensi dell'art. 4, secondo comma, n. 2), del D.P.R. n. 633 del 1972, svolgono attività d'impresa solo gli enti pubblici e privati, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole. Poiché ai fini civilistici le società semplici non possono svolgere attività commerciali (art. 2249 c.c.), la disposizione recata dall'art. 4, secondo comma, n. 2), citato, deve essere limitata, per le società semplici, al solo svolgimento di attività agricole*”.

La questione può dirsi, pertanto, **risolta**: la cessione di qualsiasi tipo di immobile da parte della società semplice di godimento **non è soggetto ad Iva. Troverà applicazione**, quindi, **l'imposta di registro**.

Nel caso del trust, invece, la questione si complica, in quanto **non si può escludere che il trust svolga una attività commerciale** e sia quindi tenuto a dotarsi di una partita Iva. Spesso,



tuttavia, il trust che gestisce un compendio immobiliare **non svolge una attività di impresa commerciale** e valgono, quindi, per tale istituto, le **medesime considerazioni** svolte in relazione alla **società semplice di godimento**.

Passiamo a questo punto al caso inverso, in cui trust e società semplice assumono **le vesti di acquirenti dell'immobile**. In questo caso l'Iva, se dovuta, **non è evitabile**, come non potrebbe evitarla il privato. Pensiamo al caso in cui una impresa di costruzione vende un **immobile di civile abitazione** da essa costruito e soggetto ad Iva.

Se l'acquirente è una società semplice di godimento, la **cessione sarà soggetta ad Iva**. Tuttavia, a differenza del caso in cui l'acquirente è una persona fisica, **non potrà in ogni caso trovare applicazione l'aliquota Iva del 4%** relativa all'acquisto di una prima casa. In linea generale, troverà applicazione **l'Iva con l'aliquota del 10%**.

Se l'acquirente è il trust, invece, la questione si complica in quanto, ancora una volta, si **deve valutare se il trust è un ente commerciale o un ente non commerciale**. Nel primo caso, invero statisticamente meno frequente, **lo stesso sarà dotato di una partita Iva** e potrà eventualmente **detrarre l'Iva sull'acquisto** se ciò è ammesso in generale per le società commerciali.

In questo caso, si ricorda che **il soggetto Iva è il trust e non il trustee**. La questione, pacifica secondo l'Agenzia delle entrate, è stata recentemente proposta dallo studio n. 69-2023/T diffuso dal Consiglio Nazionale del Notariato lo scorso 6.12.2023. Al tema abbiamo dedicato un [precedente intervento cui si rinvia](#).

Nel diverso (ma più frequente) caso in cui il trust sia **un ente non commerciale** valgono le medesime considerazioni svolte in relazione alla **società semplice di godimento**: l'Iva non può, ovviamente, essere **detratta e l'applicazione dell'Iva al 4%** (come prima casa) è **ragionevolmente preclusa**.



OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scissione parziale proporzionale e abuso del diritto

di Luigi Ferrajoli

Master di specializzazione

Scissione: aspetti civilistici, fiscali e utilizzi pratici

Scopri di più

Con la [risposta n. 456/2023](#), resa a seguito di interpello antielusivo ex [articolo 11, comma 1, lett. c\), L. 212/2000](#), l'Agenzia delle entrate ha affermato la **natura elusiva** di un'operazione di **scissione parziale proporzionale seguita da una trasformazione agevolata** della società beneficiaria in **società semplice** (L. 197/2022), finalizzata alla **cessione di un complesso immobiliare**, in quanto la **ratio delle disposizioni agevolative**, in materia di trasformazione in società semplice, è quella di **consentire l'estromissione dei beni dal regime d'impresa**, riducendo il corrispondente carico fiscale attraverso, da un lato, la **scelta del valore da attribuire ai beni da estromettere** ai fini del calcolo della relativa **plusvalenza**, e, dall'altro, l'**applicazione di un'imposta sostitutiva** dell'Ires e dell'Irap. Tale **ratio**, secondo l'Agenzia delle entrate, **non ammette** che tali disposizioni agevolative siano **sfruttate per assicurare ai soci** della società, i cui beni immobili sono estromessi dal regime di impresa, la **percezione di proventi** (plusvalenze immobiliari) derivanti dalla cessione a terzi dei predetti beni sostanzialmente azzerando la relativa imposizione.

Il caso esaminato è quello di una **società** che intende realizzare una serie di operazioni volte a massimizzare i benefici fruibili grazie alla **trasformazione agevolata** (ex [articolo 1, commi 100-105, L. 197/2022](#)) per procedere alla **cessione di un complesso immobiliare** di sua proprietà.

In particolare, la società interpellante specifica di voler porre in essere le seguenti **operazioni**:

1. **costituire una newco di gestione immobiliare** tramite una prima **scissione parziale proporzionale** con **attribuzione alla stessa del complesso immobiliare** da cedere;
2. **trasformare la newco beneficiaria in società semplice** avvalendosi delle **agevolazioni previste dall'articolo 1, commi da 100 a 105, L. 197/2022**, compresa quella che consente di determinare il **valore normale** in misura pari a quello risultante dall'applicazione alle **rendite catastali**, rivalutate dei **moltiplicatori** previsti in materia di imposta di registro;
3. in esito alla trasformazione in società semplice, **cedere gli immobili a terzi senza tassare alcun plusvalore** in quanto detenuti da **più di 5 anni**;
4. **attribuire ai soci, in proporzione alle rispettive partecipazioni al capitale, l'utile**



conseguito dalla cessione del complesso immobiliare senza tassazione trattandosi di reddito esente ([risposta a interpello n. 691/2021](#));

5. e infine **sciogliere la società.**

L’Agenzia delle entrate boccia la soluzione proposta in quanto le scelte, apprezzate nel loro concatenarsi, sarebbero “*volte null’altro che a sfruttare i regimi fiscali loro propri al fine di far conseguire direttamente ai soci dell’istante un vantaggio fiscale contrario alle norme agevolative invocate nei termini sopra detti*”.

La posizione dell’Agenzia viene motivata citando un **parere del Comitato antielusivo** (il n. 21 del 7 settembre 1999) e operando un **parallelismo** sul piano degli **effetti agevolativi** tra il caso esaminato e le **altre forme di estromissione agevolata dei beni ai soci** previste dalla legge, che **non consentirebbero** lo stesso effetto di **defiscalizzazione**. Nell’**assegnazione** e nella **cessione agevolata**, infatti, per l’Agenzia delle entrate, l’**effetto fiscale della detassazione del plusvalore latente** nel caso di **trasferimento dell’immobile al socio e successiva cessione** da parte dello stesso ([risoluzione n. 93/E/2016](#)), presupporrebbe l’assoggettamento ad **imposta sostituiva dell’8% del reddito latente sull’immobile**.

Nel **caso** sottoposto, invece, la **detassazione del reddito avverrebbe grazie alla combinazione delle operazioni** descritte nell’interpello con l’**effetto finale di non tassare (indebitamente secondo l’Agenzia) alcun reddito né in capo alla società, né soprattutto** – e sembra questo l’aspetto maggiormente critico – **in capo ai soci**, in quanto “*laddove fosse ammessa una combinazione di negozi collegati alla trasformazione agevolata simile a quella descritta nell’istanza in esame, le altre forme di estromissione agevolata dei beni d’impresa previste dal legislatore – cessione ai soci e assegnazione agli stessi – sarebbero inutilmente percorribili in quanto il risultato fiscale risulterebbe non paragonabile al “risparmio” ottenibile da una trasformazione collegata ad altre operazioni nei termini descritti nell’istanza*”.

L’Amministrazione finanziaria ha in passato chiarito che, ferma restando la **necessaria sussistenza delle condizioni di accesso alle operazioni agevolate** previste dalla legge, il fatto che la società si attivi per fare in modo che tali presupposti siano esistenti alla data di effettuazione dell’operazione non è di ostacolo alla fruibilità dell’agevolazione. Né può intendersi tale pratica volta ad abusare degli effetti della disciplina agevolativa. Paradigmatico, tra gli altri, è il caso trattato nella [risoluzione n. 101/E/2016](#) in tema proprio di **scissione parziale finalizzata a fruire della disciplina attinente la trasformazione agevolata in società semplice**, laddove l’Agenzia ha ritenuto tale scelta **in linea con la ratio** della norma agevolativa volta ad **offrire ai contribuenti l’opportunità di estromettere dal regime di impresa** – a condizioni fiscali **meno onerose** di quelle ordinariamente previste – **immobili** per i quali allo stato attuale **non sussistono condizioni di impiego mediamente profittevoli**.

Va, però, sottolineato come appare fuorviante sindacare la presenza di un potenziale abuso mettendo a confronto il **risparmio fiscale ottenibile** dalle diverse operazioni agevolate fruibili, anche se per il tramite di previ passaggi preparatori, considerando inoltre che il caso trattato, nelle sue articolazioni, sfiora **situazioni pratiche, molto diffuse** nell’ambito delle operazioni di



trasformazione agevolata.



IMPOSTE SUL REDDITO

Il periodo d'imposta di scomputo delle ritenute di acconto dipende dal momento di effettuazione

di Stefano Rossetti

Convegno di aggiornamento

Novità della dichiarazione dei redditi delle persone fisiche

Scopri di più

Il legislatore ha previsto, in maniera piuttosto diffusa, la riscossione delle imposte mediante il meccanismo della **sostituzione d'imposta**.

Le ritenute che opera il sostituto d'imposta, individuato dall'[articolo 23, D.P.R. 600/1973](#), possono essere effettuate a titolo di:

- **imposta**;
- **aconto**.

Le prime **esauriscono il rapporto tributario**, infatti, il contribuente, una volta subita la ritenuta, non ha più obblighi nei **confronti dell'erario** (compreso quello di presentare la dichiarazione fiscale). Si pensi, ad esempio, alle persone fisiche che percepiscono degli interessi attivi, a fronte di somme detenute in un conto corrente acceso presso un istituto di credito.

Le ritenute effettuate a titolo di aconto, invece, rappresentano solo un'anticipazione dell'imposta dovuta da parte del contribuente, il quale, dunque, è obbligato a **dichiarare il reddito prodotto** e di conseguenza a **determinare l'imposta dovuta al netto della ritenuta subita**; infatti, lo scomputo rappresenta una delle operazioni necessarie per determinare l'imposta dovuta o il credito fiscale maturato.

In questo contesto, s'inserisce quanto previsto dall'[articolo 22, Tuir](#), il quale sancisce il diritto del contribuente a **recuperare le ritenute subite**. Nello specifico, il comma 1, della richiamata disposizione, prevede che:

- possono essere **scomputate dall'imposta** le ritenute alla fonte **a titolo di aconto** operate sui redditi **che concorrono a formare il reddito complessivo** e su quelli **tassati separatamente** (lettera a));
- le ritenute operate nell'anno successivo a quello di competenza dei redditi e **anteriormente alla presentazione della dichiarazione dei redditi** possono essere scomputate dall'imposta relativa al **periodo d'imposta di competenza dei redditi** o,



alternativamente, dall'imposta relativa al periodo d'imposta nel quale sono state operate. Le ritenute operate **dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi** si scomputano **dall'imposta relativa al periodo d'imposta nel quale sono state operate** (lettera b));

- le ritenute operate sui redditi delle società, associazioni e imprese indicate nell'articolo 5 si scomputano, **nella proporzione ivi stabilita**, dalle imposte dovute dai singoli soci, associati o partecipanti (lettera c)).

Di particolare interesse è la lettera b), al comma 1, dell'[articolo 22, Tuir](#).

I contribuenti che determinano il reddito in base al **principio di cassa** non sono interessati da tale disposizione, infatti, considerando che la ritenuta viene operata all'atto dell'erogazione del reddito, nel **medesimo periodo d'imposta viene assoggettato a tassazione il reddito e viene subita la ritenuta**.

Diverso è, invece, il caso di quei contribuenti che determinano il reddito in base al **criterio della competenza economica**: in tale ipotesi vi può essere una **divaricazione tra la maturazione e l'incasso** (con relativa effettuazione della ritenuta) del reddito.

Tali contribuenti possono avvalersi, pertanto, della disposizione contenuta nell'articolo 22, comma 1, lettera b), Tuir:

- se un reddito matura per competenza nel 2023 e viene incassato **entro** il termine di presentazione della dichiarazione fiscale, allora la ritenuta potrà essere **scomputata dall'imposta 2023**;
- se un reddito matura per competenza nel 2023 e viene incassato **oltre** il termine di presentazione della dichiarazione fiscale, allora la ritenuta potrà essere **scomputata in relazione al periodo d'imposta in cui viene operata**.

In questo secondo caso, dunque, vi sarà uno **sfasamento temporale** tra:

- il periodo d'imposta di **tassazione del reddito** (quello di maturazione) e;
- il periodo d'imposta di **scomputo della ritenuta** (quello dell'incasso).

La medesima disposizione è contenuta nell'[articolo 25-bis, comma 3, D.P.R. 600/1973](#), secondo cui “*la ritenuta di cui ai commi precedenti è scomputata dall'imposta relativa al periodo di imposta di competenza, purché già operata al momento della presentazione della dichiarazione annuale, o, alternativamente, dall'imposta relativa al periodo di imposta nel quale è stata operata. Qualora la ritenuta sia operata successivamente, la stessa è scomputata dall'imposta relativa al periodo di imposta in cui è stata effettuata*



competenza), tuttavia occorre sottolineare che, comunque, in tema di provvigioni, un'apertura in tal senso era pervenuta dall'Amministrazione finanziaria ([circolare n. 24/E/1983](#)), la quale aveva chiarito che *“le ritenute... ove per qualsiasi ragione non vengano scomputate dall'imposta dell'anno cui sono imputabili le provvigioni medesime, potranno essere comunque detratte dall'imposta dell'anno in cui le provvigioni stesse sono state pagate”*.



IN DIRETTA

Euroconference In Diretta puntata del 23 gennaio 2024

di Euroconference Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

Il punto sulla Riforma fiscale alla luce dei decreti attuativi

[Scopri di più](#)

L'appuntamento quindicinale dedicato alle novità e alle scadenze del momento. Una "prima" interpretazione delle "firme" di Euroconference che permette di inquadrare il tema di riferimento offrendo una prima chiave interpretativa. Una "bussola" fondamentale per l'aggiornamento in un contesto in continua evoluzione. Arricchiscono l'intervento dei relatori i riferimenti ai prodotti Euroconference per tutti gli approfondimenti del caso specifico.

Guarda il video di Euroconference In Diretta, il servizio di aggiornamento settimanale con i professionisti del Comitato Scientifico di Centro Studi Tributari.



ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

L'aggregazione tra professionisti premia con una maggiore redditività

di Goffredo Giordano di MpO Partners

Specialisti in aggregazioni di attività professionali



Advisor qualificati per operazioni di aggregazione di attività professionali.

SCOPRI DI PIÙ →

Abbiamo già avuto modo di evidenziare, nel corso di [nostri precedenti contributi](#), che nonostante “il tasso di aggregazione tra i Commercialisti è ancora troppo basso ... i dati delle Casse di previdenza mostrano una redditività nettamente superiore dei professionisti che operano in forma associata o societaria. (Fonte: Rapporto 2021 sull’Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili)“.

Tali dati sono stati ulteriormente approfonditi dal Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili e la Fondazione Nazionale dei Commercialisti attraverso una recente ricerca sull’effetto moltiplicatore delle aggregazioni professionali dei commercialisti (Statistiche reddituali per tipologia di studio. Anni 2020-2022) pubblicata a novembre 2023.

Prima di analizzare i risultati della ricerca molto importante è il contenuto della premessa la quale evidenzia che “Il dibattito sull’organizzazione dello studio professionale e, in particolare, sul tema dell’aggregazione professionale ha messo in luce i limiti di una normativa che, soprattutto in ambito fiscale, penalizza fortemente le aggregazioni, sia nella forma di studio associato che in quella di società tra professionisti (STP). I numeri ci dicono, infatti, che le aggregazioni professionali sono poche e sono piccole, ma ci dicono anche che funzionano meglio. I dati confermano, invero, che i Commercialisti che esercitano la professione in forma aggregata, vale a dire in forma associata e/o societaria, realizzano performance in termini di fatturato e di reddito professionale nettamente superiori a chi esercita in forma individuale“. Su tale argomento si rinvia anche al contenuto di nostri precedenti contributi in tema di normativa fiscale che non agevola le operazioni M&A di studi professionali come, ad esempio [“Il fisco frena l’aggregazione tra professionisti”](#) e [“Il fisco non agevola i professionisti nel passaggio generazionale”](#).

A tutto ciò si aggiunge un dato molto importante: solo un commercialista su 5 esercita l’attività in forma associata o societaria.



Preliminarmente si rileva che la ricerca si basa sui dati reddituali dei Commercialisti provenienti dalle Casse di previdenza dei Commercialisti che hanno avuto come obiettivo anche l'elaborazione di un “*indicatore*” rappresentato dal rapporto tra il reddito medio di un Commercialista che esercita in forma aggregata e quello di un Commercialista che esercita in forma individuale (indicatore denominato “*moltiplicatore del reddito aggregato*”).

I dati contenuti nella ricerca evidenziano nettamente la superiorità, in termini di risultato, del modello aggregativo tra Commercialisti rispetto allo svolgimento della professione in modo individuale.

Cosa occorrerebbe fare, quindi, per il futuro dei Commercialisti?

Di sicuro la cosa più urgente è la rimozione degli ostacoli all'aggregazione con particolare riferimento a quelli di carattere fiscale in parte in fase di superamento con legge delega per la riforma fiscale n. 111 del 2023 con l'estensione del principio di neutralità alle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali in società tra professionisti. Ad oggi, infatti, l'orientamento dell'Amministrazione Finanziaria è quello di considerare l'apporto o il conferimento dello studio professionale in società tra professionisti come operazione di natura realizzativa senza poter usufruire di alcun sistema di neutralità fiscale (come, ad esempio per le riorganizzazioni aziendali). Con tale interpretazione l'Agenzia delle Entrate frena, di fatto, molti progetti aggregativi in STP proprio per il relativo rischio fiscale.

L'aspetto fiscale, di sicuro, è quello che più incide sulle aggregazioni tra professionisti anche se esistono, ad oggi, anche altri fattori deterrenti come, ad esempio, il passaggio dal regime di determinazione del reddito imponibile per cassa a quello di competenza (ed è ciò che accade nelle operazioni di trasformazione da studio individuale o associato a società tra professionisti costituita nelle forme delle società di capitali), oppure la poca chiarezza della legge n. 183/2011 con riferimento alla governance o alla partecipazione dei soci della STP alla compagine societaria.

Dall'analisi dei dati contenuti nella ricerca il primo dato di assoluto rilievo è che nel corso dell'anno 2022 (riferito ai redditi 2021) rispetto al reddito medio totale di 68.072 euro il reddito medio aggregato è risultato pari a 127.814 euro contro 53.044 euro del reddito medio individuale determinando così un moltiplicatore del reddito medio aggregato pari a 2,41.

Sono i giovani professionisti a recepire meglio le esigenze e le opportunità dell'aggregazione?

Dai dati rilevati dalla ricerca la risposta è decisamente negativa.

Infatti, [continua a leggere qui](#)