



Edizione di venerdì 2 Agosto 2024

CASI OPERATIVI

Se il plafond non è sufficiente, il fornitore può emettere un'unica fattura con trattamento Iva separato

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La fiscalità dell'indennità suppletiva di clientela per agente e società mandante

di Mauro Muraca

REDDITO IMPRESA E IRAP

L'Imu resta indeducibile per gli immobili merce

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

LA LENTE SULLA RIFORMA

La questione "avviamento" nel conferimento di azienda: il correttivo Ires

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

ACCERTAMENTO

Concordato biennale: le modifiche per incentivarne l'adesione

di Angelo Ginex

BEST IN CLASS

Best in class 2024 – NEXUMSTP

di NexumStp

CASI OPERATIVI

Se il plafond non è sufficiente, il fornitore può emettere un'unica fattura con trattamento Iva separato

di Euroconference Centro Studi Tributari



Alfa Srl è esportatore abituale che dispone di un *plafond* di 500.000 euro da spendere nel 2022.

A tal fine ha inviato al fornitore Beta Srl una lettera d'intento indicante l'importo di 500.000 euro, assegnando quindi a tale fornitore l'intero margine dell'anno a disposizione.

Nel corso del 2022 i rapporti tra i 2 soggetti si sono intensificati e tale *plafond* è stato quasi interamente assorbito con le forniture fatturate al 31 luglio; in particolare il *plafond* utilizzato a tale data è pari a 480.000 euro.

Beta Srl ad agosto deve emettere una fattura per una fornitura di merci per l'importo di 30.000 euro; come deve essere emessa tale fattura? Può essere applicata la non imponibilità all'intera fornitura in quanto disponibile una parte di *plafond*? Oppure, al contrario, la fattura deve essere interamente imponibile perché il *plafond* non è sufficiente per coprire l'importo complessivo?

Oppure ancora è possibile dividere gli importi tra imponibile e non imponibile? In tale caso occorre dividere la fornitura in 2 distinte fatture per separare gli imponibili soggetti a trattamento diverso oppure è possibile emettere un'unica fattura dividendo all'interno di questa gli importi imponibili e non imponibili?

In questo caso il fornitore come deve indicare in fattura gli estremi della lettera d'intento ricevuta?

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

**FiscoPratico**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

La fiscalità dell'indennità suppletiva di clientela per agente e società mandante

di **Mauro Muraca**

OneDay Master

Componenti negativi del reddito d'impresa

[Scopri di più](#)

Normativa

Articolo 1751, cod. civ.

Articolo 53, comma 2, lett. e), Tuir

Articolo 17, comma 1, lett. d), Tuir

Articolo 25, comma 1, D.P.R. 600/1973

Prassi

Circolare n. 33/E/2013

Risoluzione n. 105/E/2005

Giurisprudenza

Cassazione n. 13506/2009

Cassazione n. 8134/2011

Cassazione n. 26534/2014

Cassazione n. 15375/2017

Cassazione n. 15784/2008

Premessa

L'indennità suppletiva di clientela è un "indennizzo forfettario" che il preponente è tenuto a corrispondere all'agente, per le **provvigioni che lo stesso cesserà di percepire** sugli affari conclusi con i clienti dell'impresa mandante.

**Nota bene**

La corresponsione di un'indennità di fine rapporto per i rapporti di agenzia è riconosciuta al verificarsi di **entrambe le seguenti condizioni**:

- l'attività svolta dall'agente ha generato un **incremento numerico** o un rafforzamento **della clientela**;
- la **corresponsione dell'indennità è equa** tenuto conto, in particolare, delle provvigioni che l'agente perde a causa della cessazione del rapporto.

Al manifestarsi di entrambi i richiamati presupposti, l'indennità suppletiva di clientela deve essere riconosciuta all'agente a meno che, nel frattempo, non si sia intervenuta almeno una delle seguenti **fattispecie estintive di tale diritto**:

- la **risoluzione del contratto per inadempimento dell'agente**, che sia tale, per la sua gravità, da non consentire la prosecuzione, neppure provvisoria, del rapporto;
- il **recesso volontario dell'agente**, purché la risoluzione del rapporto di agenzia non avvenga per fatto del preponente, o per circostanze non attribuibili all'agente e tali da non consentirgli la prosecuzione del rapporto (età, malattia, infermità);
- la **cessione ad un terzo** del contratto di agenzia (con i relativi diritti ed obblighi) da parte dell'agente, previo accordo col preponente.

**Nota bene**

Secondo la giurisprudenza di legittimità (Cassazione n. 15784/2008), **deve essere escluso il diritto dell'agente** alla percezione dell'indennità per la cessazione del contratto di agenzia, a prescindere dall'apporto che egli abbia dato allo sviluppo della rete distributiva e agli affari dell'azienda preponente, **ogni qualvolta**:

- il recesso dell'agente **non sia giustificato da ragioni di salute o di età** che impediscano la continuazione dell'attività;
- l'agente **non è in grado di provare** che l'interruzione del rapporto **sia stata determinata da cause attribuibili al preponente**.

Ai sensi dell'[articolo 1751, comma 5, cod. civ.](#), l'agente **decade dal diritto** di percepire l'indennità suppletiva della clientela se, **nel termine di un anno** dallo scioglimento del rapporto, **omette di comunicare al preponente l'intenzione di far valere i propri diritti**.

Come si determina l'indennità suppletiva di clientela

L'[articolo 1751, comma 3, cod. civ.](#), prevede che, se il contratto di agenzia risale:

- a **cinque o più anni**, l'importo **non può superare una cifra equivalente all'indennità annua** calcolata sulla base della media annuale delle retribuzioni riscosse dall'agente negli ultimi cinque anni;
- **meno di cinque anni**, occorre fare riferimento alla **media del periodo in questione**.



Nota bene

Per la giurisprudenza di legittimità, deve ritenersi corretta la decisione del giudice di merito che aveva **riconosciuto ad un agente**, a titolo di indennità per la cessazione del rapporto, solo **il 50% della media annuale delle provvigioni percepite** in ragione del tendenziale decremento delle provvigioni liquidate nel corso degli ultimi tre anni (Cassazione n. 15375/2017).

Indennità suppletiva di clientela e regime Iva

La corresponsione dell'indennità per la cessazione del rapporto di agenzia, non costituendo il

corrispettivo di una cessione di beni (o di una prestazione di servizi), rappresenta **un'operazione non rientrante nel campo di applicazione dell'Iva** per carenza del requisito oggettivo.



Secondo la prassi dell'Agenzia delle entrate (Nota DRE Lombardia 1.10.1999 n. 55585/95), le somme in argomento **hanno natura risarcitoria** e, quindi, in assenza di una specifica controprestazione dell'agente, **non si concretizza il presupposto oggettivo** (ex [articoli 2 e 3 D.P.R. 633/1972](#)), ai fini dell'assoggettamento ad Iva della **prestazione erogata all'agente**.

Indennità suppletiva di clientela e regime fiscale per il preponente

Gli accantonamenti al fondo per indennità di cessazione del rapporto di agenzia sono **deducibili per competenza**, anche con riferimento alla componente per indennità **suppletiva di clientela e per indennità meritocratica**.



Nota bene

Secondo il previgente orientamento dell'Agenzia delle entrate, l'Indennità suppletiva della clientela **sarebbe stata deducibile solo all'atto dell'effettiva corresponsione all'agente**, poiché risultava del tutto assente il requisito della certezza. Tale orientamento di prassi veniva disconosciuto dalla giurisprudenza di legittimità (Cassazione n. 13506/2009; Cassazione n. 8134/2011), che ha diversamente affermato che **gli accantonamenti per le indennità di cessazione dei rapporti di agenzia** (ivi inclusi quelli stanziati a copertura dell'indennità suppletiva di clientela) **sono deducibili per competenza nell'esercizio di imputazione a Conto economico**.

Aderendo al consolidato orientamento giurisprudenziale sopra richiamato, l'Agenzia delle entrate ha successivamente **ritrattato il proprio convincimento**, riconoscendo che tutto

l'accantonamento unitariamente considerato **sia deducibile per l'ammontare iscritto a Conto economico** ([circolare n. 33/E/2013](#))

ESEMPIO

Si assuma il caso di una impresa preponente che:

- negli esercizi 2021, 2022 e 2023 ha **dedotto accantonamenti** per indennità suppletiva di clientela per complessivi euro 46.000;

Anno	Importo accantonato	Importo deducibile
2021	euro 12.000	euro 12.000
2022	euro 16.000	euro 16.000
2023	euro 18.000	euro 18.000

- nell'esercizio 2024 (anno in cui si è cessato/risolto il rapporto di agenzia) ha corrisposto all'agente la medesima somma di euro 46.000.

Anno	Importo pagato all'agente	Riflessi fiscali
2024	euro 46.000	Nessuna componente deducibile

Il conto economico dell'esercizio 2024 non risulterà influenzato da alcuna movimentazione e, quindi, non si genererà alcuna componente deducibile, in quanto le somme corrisposte sono già state dedotte per competenza negli anni 2021, 2022 e 2023.

ESEMPIO

Si assuma il caso di una impresa preponente che:

- negli esercizi 2021, 2022 e 2023 ha dedotto accantonamenti per indennità suppletiva di clientela per complessivi euro 46.000;

Anno	Importo accantonato	Importo deducibile
2021	euro 12.000	euro 12.000
2022	euro 16.000	euro 16.000
2023	euro 18.000	euro 18.000

- nell'esercizio 2024 (anno in cui si è cessato/risolto il rapporto di agenzia) non ha corrisposto all'agente la somma accantonata a tale titolo di euro 46.000.

Anno	Importo pagato all'agente	Riflessi fiscali
2024	euro 0	Sopravvenienza attiva imponibile di euro 46.000

Nel conto economico dell'esercizio 2024 l'impresa preponente rileverà una sopravvenienza attiva imponibile di euro 46.000,00, pari agli accantonamenti dedotti per competenza negli esercizi precedenti e non elargiti all'agente.

ESEMPIO

Si assuma il caso di una impresa preponente che:

- negli esercizi 2021, 2022 e 2023 ha dedotto accantonamenti per indennità suppletiva di clientela per complessivi euro 46.000;

Anno	Importo accantonato	Importo deducibile
2021	euro 12.000	euro 12.000
2022	euro 16.000	euro 16.000
2023	euro 18.000	euro 18.000

- nell'esercizio 2024 (anno in cui si è cessato/risolto il rapporto di agenzia) ha corrisposto all'agente un'indennità superiore al fondo stanziato negli anni precedenti in bilancio, per un importo pari ad euro 48.000.

Anno	Importo erogato	Riflessi fiscali
2024	euro 48.000	Nessuna componente deducibile per la parte di indennità erogata e dedotta per competenza negli anni 2021, 2022 e 2023 (euro 46.000) Sopravvenienza passiva deducibile per la differenza euro 2.000 = (euro 48.000 - euro 46.000)

Al ricorrere di tale circostanza, la differenza tra quanto erogato all'agente e quanto accantonato a suo favore dovrebbe essere deducibile in qualità di **sopravvenienza passiva**.

Indennità suppletiva di clientela e regime fiscale per l'agente

Il regime fiscale delle indennità suppletive di clientela percepite dall'agente al **termine del rapporto di agenzia** assume tratti differenti a seconda della natura dell'agente stesso:

- **persona fisica;**
- **società di persone;**
- **società di capitali.**

Indennità suppletiva di clientela percepita da persone fisiche

A norma dell'[articolo 53, comma 2, lett. e\), Tuir](#), le indennità percepite da agenti imprenditori individuali rientrano nel perimetro degli “altri redditi di lavoro autonomo” e sono soggette a tassazione separata, ai sensi dell'[articolo 17, comma 1, lett. d\), Tuir](#).



Nota bene

La tassazione di tale indennità avviene, quindi, in base al criterio di cassa, con imposizione nel periodo d'imposta in cui gli stessi sono percepiti.

È, tuttavia, concessa all'agente, ai sensi dell'[articolo 17, comma 3, Tuir](#), la “*facoltà di non avvalersi della tassazione separata facendolo constare espressamente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui è avvenuta o ha avuto inizio la percezione*”.



Al ricorrere di questa particolare situazione, ove l'agente opti per il regime ordinario (in luogo della tassazione separata), l'indennità in parola concorre alla formazione del reddito complessivo come **reddito di lavoro autonomo**, ai sensi dell'[articolo 53, comma 2, lett. e\), Tuir](#).

A prescindere dalle modalità di tassazione adottata dall'agente, all'atto dell'erogazione dell'indennità per la cessazione del rapporto di agenzia, il **soggetto preponente deve applicare**, a norma dell'[articolo 25, comma 1, D.P.R. 600/1973](#), una ritenuta alla **fonte a titolo di acconto nella misura del 20%**, utilizzando il seguente **codice tributo “1040”**.



Se l'agente (impresa individuale) adotta il regime di contabilità semplificata, optando, altresì, per il regime della tassazione separata sull'indennità suppletiva di clientela incassata, questo **non è tenuto ad effettuare alcuna variazione fiscale**, in considerazione del fatto che **tale indennità non transita dal quadro RG, ma nel quadro RM per la tassazione separata**.

Indennità suppletiva di clientela percepita da società di persone

Analogamente al caso dell'agente imprenditore individuale, anche le indennità percepite da agenti costituiti sotto la forma di società di persone:

- non confluiscono nel **reddito d'impresa**, costituendo redditi di lavoro autonomo "non professionale" ai sensi dell'[articolo 53, comma 2, lett. e\), Tuir](#);
- sono tassate in **capo ai soci al momento della percezione** (criterio di cassa).

In tale ipotesi, i prospetti da consegnare ai soci dovranno evidenziare che la parte di reddito (corrispondente a tali indennità suppletive di clientela) non deve essere **tassato per trasparenza in capo ai soci medesimi**.



Competerà, poi, a ciascun socio della società di persone, la decisione di optare per il regime (tassazione ordinaria o separata) più confacente alla **propria situazione fiscale**.

Come precisato dalla prassi amministrativa ([risoluzione n. 105/E/2005](#)), posto che le indennità per la cessazione dei rapporti di agenzia corrisposte alle società di persone **non concorrono alla formazione del reddito d'impresa**, consegue che, sull'ammontare dell'indennità corrisposta all'atto della cessazione del rapporto di agenzia, **occorre operare la ritenuta di acconto del 20%** (ex [articolo 25, comma 1, D.P.R. 600/1973](#)), utilizzando il **seguente codice tributo "1040"**.

**Nota bene**

Ogni qualvolta il soggetto che riceve l'indennità suppletiva di clientela sia una società di persone, la ritenuta applicata dovrà essere **attribuita per trasparenza ai soci**, tenuto conto del fatto che:

- se le **somme percepite sono assoggettate a tassazione ordinaria**, i soci provvederanno allo scomputo della ritenuta nella propria dichiarazione dei redditi;
- se le **somme percepite sono assoggettate a tassazione separata**, la ritenuta sarà scomputata direttamente dall'Agenzia delle Entrate in sede di liquidazione delle somme assoggettate a tassazione separata.

Tipologia di agente	Natura del reddito	Tassazione	Ritenuta	Codice tributo
Impresa individuale	Reddito di lavoro autonomo "non professionale"	Tassazione separata, con possibilità di optare per la tassazione ordinaria	20% a titolo di acconto	1040
Società di persone		Tassazione separata, con possibilità – riconosciuta a ciascun socio – di optare per la tassazione ordinaria		

Indennità suppletiva di clientela percepita da società di capitali

Le indennità suppletive di clientela incassate da agenti costituiti **sotto la forma di società di capitali concorrono**, invece, alla formazione del reddito d'impresa in base al principio di competenza (e non di cassa) e sono, pertanto, assoggettate ad Ires, senza possibilità **alcuna di essere assoggettate a tassazione separata**.

**Nota bene**

In tal caso, il soggetto preponente non deve applicare la **ritenuta d'acconto del 20%**, prescritta dall'[articolo 25, comma 1, D.P.R. 600/1973](#).



Tipologia di agente
Società di capitali

Natura del reddito
Reddito d'impresa

Tassazione
Tassazione ordinaria

Ritenuta
\\\\\\\\\\\\\\\\\\\\

REDDITO IMPRESA E IRAP

L'Imu resta indeducibile per gli immobili merce

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Master di specializzazione

Immobili e fisco: analisi e novità della riforma fiscale

Scopri di più

La **deduzione dell'Imu** dal reddito d'impresa è in ogni caso **esclusa per gli immobili merce**, anche se classificati in **categoria diversa da quella abitativa**. Con la legge di stabilità 2014, e successive modifiche, è stato introdotto, a decorrere **dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2013**, la **possibilità di dedurre**, ai fini della determinazione del **reddito d'impresa o di lavoro autonomo**, l'**Imu relativa agli immobili strumentali**, la cui misura, a **partire dal 2023**, è divenuta **integrale**.

Ricordando che la deduzione non opera ai fini Irap, l'aspetto più critico per l'applicazione delle predette disposizioni risiede nell'individuazione **degli immobili interessati dalla deduzione parziale dell'Imu**, i quali devono rientrare nella categoria degli **immobili strumentali**. Trattandosi di una norma che consente la deduzione dal reddito d'impresa, è evidente che deve avervi riguardo alle disposizioni del Testo unico, e più precisamente all'[articolo 43, comma 2, Tuir](#), secondo cui **gli immobili strumentali** si distinguono nelle seguenti **due categorie**:

- **per "natura"**, in quanto non suscettibili di diversa utilizzazione salvo radicali trasformazioni, che mantengono la strumentalità anche se non utilizzati o concessi in locazione o comodato. Rientrano in tale ambito gli immobili classificati **in categoria A/10, B, C, D ed E**;
- **per "destinazione"**, nel qual caso a prescindere dalla classificazione catastale il bene è utilizzato direttamente ed esclusivamente dall'impresa per lo svolgimento dell'attività propria. In tale ambito, ad esempio, possono rientrare anche **gli immobili classificati in categoria abitativa (da A/1 ad A/9)**, destinati a sede legale od operativa dell'impresa.

Rientrano, altresì, nella categoria degli immobili strumentali per destinazione le **abitazioni concesse in uso ai dipendenti** che abbiano trasferito la loro residenza anagrafica **per esigenze di lavoro nel Comune in cui prestano la loro attività**. In tal caso, tuttavia, **la strumentalità è temporanea**, in quanto a norma dell'[articolo 95, comma 2](#), ultimo periodo, Tuir, prevede che tali immobili siano **strumentali per il periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento** della residenza e per i due successivi. Terminato tale periodo, i beni in questione perdono la strumentalità e la conseguente possibilità di **deduzione dell'Imu**.

Restano esclusi, quindi, dalla deduzione dell'Imu, sia **gli immobili non strumentali** di cui all'[articolo 90, Tuir](#) (cd. immobili "patrimonio"), sia quelli **oggetto dell'attività propria dell'impresa** (immobili merce), la cui valutazione avviene secondo le disposizioni contenute nell'[articolo 92, Tuir](#), a prescindere dalla natura degli stessi. In altre parole, nell'ambito degli immobili merce, **non rileva la categoria catastale** degli stessi, poiché a prescindere dalla classificazione gli stessi mantengono la **medesima natura di beni destinati alla vendita**, in quanto oggetto dell'attività propria dell'impresa; a tal fine **non sono nemmeno invocabili le disposizioni in ambito Iva**, che distinguono la categoria dei fabbricati strumentali in funzione in relazione alla categoria catastale, e non in base alla classificazione contabile degli stessi. Secondo l'[articolo 10, n. 8, 8-bis e 8-ter, D.P.R. 633/1972](#), infatti, le **regole di applicazione dell'Iva** (imponibilità od esenzione) delle relative cessioni o locazioni di immobili **prescindono dall'allocatione contabile dei beni**, e quindi dal trattamento nell'ambito del reddito d'impresa, avendo riguardo alla **sola classificazione catastale del bene**. Tuttavia, come detto, poiché la deduzione dell'Imu opera nella determinazione del reddito d'impresa, l'individuazione della strumentalità dell'immobile **non può che avvenire secondo le regole previste dal Tuir**.

LA LENTE SULLA RIFORMA

La questione “avviamento” nel conferimento di azienda: il correttivo Ires

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Trasferimento dell'azienda: i diversi approcci contabili, fiscali e contrattuali

Scopri di più

Il tema del **trasferimento dell'azienda** (o del ramo di azienda) è certamente **centrale nella dinamica gestionale di una impresa** rappresentando, altresì, una questione fondamentale che si presenti più volte nella vita professionale di un commercialista. Le modalità con cui è possibile raggiungere il risultato del trasferimento a terzi di una azienda sono varie, così come altrettanto variegata sono le conseguenze di ordine civilistico e fiscale. A tali problematiche, peraltro, è dedicata una **specifica giornata del prossimo Master Breve**, che si terrà ad ottobre 2024.

Tra le varie opzioni che l'imprenditore può valutare per trasferire un'azienda, una tra le più interessanti è il **conferimento della stessa azienda** a società di nuova costituzione o direttamente alla società partecipata dall'acquirente. La procedura, di norma, si conclude successivamente con le **opportune cessioni di partecipazioni** che permettono di perfezionare il trasferimento dell'azienda all'acquirente, anche sotto il profilo della **detenzione dei pacchetti partecipativi**.

Peraltro, il tema del conferimento di azienda è di rilevante attualità, per effetto di **alcune modifiche normative che sono presenti nel cosiddetto Correttivo Ires**, cioè il Provvedimento approvato in via preliminare dal Consiglio dei ministri dello scorso 30.4.2024 che interviene per realizzare concretamente la riforma della imposta sulle società, prevista dall'[articolo 6, L. 111/2023](#).

Conferimento di azienda e disciplina fiscale dell'avviamento

Una modifica di contenuto molto succinto (di fatto vengono aggiunte poche parole), ma di effetto decisamente rilevante, è contenuta nell'articolo 17, Correttivo Ires, **in cui si aggiunge**, all'[articolo 176, comma 1, secondo periodo, Tuir](#), la locuzione **“compreso il valore dell'avviamento”**. Letta la norma, in questi nuovi termini, si potrà dire che la **conferitaria subentra nelle posizioni dell'attivo e del passivo della conferente** in continuità dei valori e, tra

le poste dell'attivo, **è compreso anche l'avviamento**. Per capire con precisione il senso e la portata di tale semplice modifica, occorre fare un passo indietro ed inquadrare lo scenario che si manifestava prima delle modifiche del Correttivo Ires, laddove oggetto di conferimento **fosse un ramo di azienda** già acquisito da terzi da parte della conferente e, quindi, **comprensivo di avviamento** pagato al cedente e, come tale, **iscritto tra le poste dell'attivo patrimoniale**.

La domanda fondamentale è la seguente: nel **conferimento di un'azienda** (o di un ramo d'azienda), la posta avviamento – iscritta nell'attivo per effetto di una precedente acquisizione – **viene trasferita alla società conferitaria**? Questa domanda è diventata oggetto di dibattito da quando l'Agenzia delle entrate, con la [circolare n. 8/E/2010](#) ha affermato, non senza un certo stupore da parte degli operatori, che **l'avviamento resta fiscalmente ancorato al soggetto dante causa**, qualunque sia la scelta civilistica che le parti hanno attuato. Di fronte a questa presa di posizione, si è trattato di capire se essa **spiegasse efficacia su tutti i soggetti** che hanno compiuto operazioni di conferimento, ovvero se, come lascia intendere la Circolare Assonime 20 del 15.6.2010, la tesi dell'Agenzia delle entrate sia applicabile **solo a talune imprese IAS adopter e non lo sia per le imprese che applicano i principi contabili nazionali**. Le ricadute di questa vicenda sul fronte dichiarativo (Modello Redditi) sono di tutta evidenza, poiché **cambia la base imponibile dei soggetti che hanno partecipato al conferimento**: se l'avviamento rimane ancorato all'impresa conferente, questa ha titolo per **dedurre la quota di ammortamento**; al contrario, se l'avviamento viene trasferito all'impresa conferitaria, è quest'ultima che ne deduce le **residue quote d'ammortamento**, come accade per gli altri elementi **dell'attivo e del passivo**.

Occorre aggiungere che, secondo l'Agenzia delle entrate, **era irrilevante la modalità con la quale l'avviamento fosse stato acquisito dall'impresa conferente**: poteva trattarsi di un precedente conferimento cui sia stato dato riconoscimento fiscale tramite il riallineamento, ma poteva anche trattarsi di un **precedente acquisto d'azienda**. Viceversa, non è mai stato chiaro se la tesi dell'Agenzia delle entrate, cioè il mantenimento dell'avviamento in capo al soggetto dante causa, si applicasse anche all'ipotesi di trasferimenti realizzativi, quali **la cessione d'azienda**. Al riguardo, va segnalato che osterebbe a questo eventuale ampliamento della sfera di efficacia della [circolare n. 8/E/2010](#), il fatto che il dato testuale dell'[articolo 86, Tuir](#), afferma che anche l'avviamento partecipa alla **determinazione della plusvalenza imponibile**.

In merito alla criticata tesi delle Agenzia delle entrate, va rilevato che la prassi comunemente applicata nei conferimenti d'azienda eseguiti da società che applicano i principi contabili nazionali **è sempre stata quella di ricomprendere l'avviamento iscritto nell'attivo patrimoniale** del conferente tra gli assets oggetto di trasferimento. Il comportamento è ben sintetizzato nella circolare Assonime n. 20/2010 (par. 2.5.2.2 nota 48), quando si segnala che **nei conferimenti di ramo d'azienda**, di regola, le parti possono anche escludere taluni **elementi dell'attivo o del passivo** ritenuti non essenziali al fine di configurare il perimetro dell'azienda, ma questo arbitrio **non è ammesso con riferimento all'avviamento** che è elemento intrinseco del ramo azienda trasferito. Ciò a prescindere dalla circostanza che il **suo valore sia mantenuto**

inalterato dalla società conferitaria, la quale potrebbe modificare i valori di alcuni beni trasferiti e, quindi, modificare anche il valore dell'avviamento. Del medesimo parere anche **la norma di comportamento AIDC n. 181/2011**.

Il tema, portato alle sue estreme conseguenze, fa sì che, nel caso di conferimento dell'unica azienda individuale (nella quale fosse iscritto un avviamento fiscalmente riconosciuto), **il valore residuo dell'avviamento doveva essere dedotto interamente nel periodo d'imposta** in cui fosse eseguito il conferimento, poiché con il conferimento dell'unica azienda, il **conferente perde lo status di imprenditore** e, quindi, **cessa la sua attività** (risposta a Interpello della DRE Lombardia n. 904-1573/2017).

La posizione della Agenzia delle entrate non ha mai convinto, non solo la dottrina, ma anche in Giurisprudenza **vi sono state chiare bocciature**; basti pensare alle sentenze della **Commissione tributaria regionale Lombardia** (sentenza n. 4556/2019), in linea con la Commissione tributaria provinciale di Milano con la sentenza n. 5093/2017. Nelle sentenze citate si afferma che *"il valore dell'avviamento, in quanto facente parte del conferimento, può essere trasferito al conferitario e costituisce un elemento patrimoniale attivo per il solo acquirente, trovando la sua causa genetica nella sua acquisizione a titolo oneroso, e non può essere trattenuto dalla società conferente. Per tale ragione il conferitario subentra nel valore fiscale che l'avviamento aveva in capo al conferente, così come accade per gli altri elementi che compongono l'azienda"*.

Ora, il tema trova una soluzione legislativa che, come sopra veniva ricordato, azzera l'interpretazione della Agenzia delle entrate, il tutto con decorrenza per gli atti di conferimento eseguiti dalla **data di entrata in vigore del Correttivo Ires**. Tutto ciò grazie alla locuzione "comprensiva di avviamento", il che lascia chiaramente intendere che **questo asset viene trasferito alla conferitaria** insieme al ramo di azienda conferito essendo, a questo punto, indifferente che la stessa conferitaria **applichi i principi contabili nazionali o internazionali**. Sarà interessante, in futuro, valutare quale siano i riflessi di questa novità normativa (quando sarà pienamente vigente) rispetto ad eventuali contenziosi in corso in materia di trasferibilità dell'avviamento: è chiaro che, **se prevarrà l'accezione di norma di interpretazione autentica**, anche il precedente contenzioso potrà **trovare una svolta favorevole al contribuente**.

ACCERTAMENTO

Concordato biennale: le modifiche per incentivarne l'adesione

di Angelo Ginex

Convegno di aggiornamento

Concordato preventivo biennale: opportunità e calcoli di convenienza

Scopri di più

Il **Consiglio dei ministri del 25.7.2024**, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, ha approvato, in via definitiva, il decreto legislativo recante **disposizioni integrative e correttive** in materia di **concordato preventivo biennale**, così come regolato dal **D.Lgs. 13/2024**.

Le **ultime modifiche** superano quanto previsto dal **precedente decreto**, approvato dal Consiglio dei ministri in esame preliminare lo **scorso 20.6.2024**, in considerazione dei **pareri** espressi dalle commissioni competenti di **Camera e Senato**.

L'obiettivo dichiarato è quello di **rendere maggiormente "appetibile" il nuovo istituto** dopo che da più parti sono state evidenziate **notevoli criticità e perplessità** circa l'eventuale adesione da parte dei contribuenti.

Al riguardo, si consideri che i **redditi concordati stimati per il 2024 e il 2025** (per il solo 2024 nel caso dei contribuenti in regime forfettario), tenendo conto dei **criteri di calcolo** stabiliti dal **D.M. 14.6.2024** per i soggetti *Isa* e dal **D.M. 15.7.2024** per i contribuenti forfettari, saranno, nella maggior parte dei casi, **superiori rispetto a quanto dichiarato nel 2023**.

In via generale, il **decreto correttivo** dovrebbe introdurre, da un lato, una **tassazione sostitutiva** (e più favorevole) di quella ordinaria e, dall'altro, la possibilità di **rateizzare il pagamento del secondo acconto**.

Nello specifico, dovrebbe trovare applicazione un'**imposta sostitutiva dell'Irpef** e delle relative addizionali **sulla differenza, se positiva, tra il reddito concordato** (ovvero, proposto e accettato dal contribuente) **e quello relativo all'anno 2023** indicato dal contribuente nel modello CPB (in sintesi, si tratta di una sorta di **flat tax incrementale** che mira a rendere più "leggero" il prelievo qualora il **reddito concordato sia più elevato** rispetto a quello del 2023).

L'**aliquota** (ovvero, la misura di tale imposta) sarà **variabile in funzione del voto Isa** ottenuto dai contribuenti e, più precisamente, maggiore sarà l'affidabilità fiscale e minore sarà l'aliquota dell'imposta sostitutiva. In particolare, stando alle prime anticipazioni, il **decreto**

correttivo dovrebbe prevedere che:

- per i contribuenti con **voto da 8 a 10**, la misura dell'imposta sostitutiva sarà **pari al 10%**;
- per i contribuenti con **voto compreso tra 6 e 8**, l'aliquota sarà **pari al 12%**;
- per i contribuenti con **voto insufficiente, ovvero inferiore a 6**, l'aliquota sarà **pari al 15%**.

La modifica in esame, ove confermata, accoglie le **proposte avanzate dai commercialisti** al fine di migliorare il concordato preventivo biennale. Secondo i commercialisti, la **flat tax incrementale** potrebbe **agevolare l'adesione al concordato biennale** anche da parte di chi riceve proposte con **redditi concordatari consistenti**, come accade per i **contribuenti meno affidabili** dal punto di vista fiscale. Così facendo, è possibile mitigare gli esiti degli Isa che, per loro natura, in quanto basati su **elaborazioni statistiche di larga scala**, possono **non cogliere pienamente le peculiarità dell'attività del contribuente**.

Non è ancora ben chiaro, invece, cosa accadrà per i **contribuenti forfettari**, e cioè se sarà previsto un meccanismo analogo oppure no.

Inoltre, con riferimento al **versamento** degli acconti, il decreto correttivo dovrebbe introdurre la possibilità di **rateizzare il secondo acconto** in caso di adesione al concordato preventivo biennale.

Al riguardo, si rammenta che lo scorso anno questa possibilità era riservata esclusivamente alle **persone fisiche** con ammontare dei **compensi o ricavi relativi all'anno 2022 non superiore a 170.000 euro**. La novella, invece, dovrebbe rendere ordinaria tale facoltà, a prescindere dalla forma giuridica del soggetto interessato e dall'ammontare dei ricavi o compensi.

L'**adesione** al concordato biennale dovrebbe essere favorita anche dal **differimento del termine di versamento della quinta rata della rottamazione-quater**, originariamente previsto per il 31.7.2024 e ora **fissato al 15.9.2024**, con possibilità di beneficiare dei 5 giorni di tolleranza (concessi dal fisco) e che fanno slittare ulteriormente la scadenza del termine al successivo 20.9.2024, **senza incorrere nella decadenza dal piano agevolato**.

Il **mancato pagamento** di tale rata, infatti, determinerebbe la **decadenza** dai benefici della **rottamazione** con la naturale conseguenza di dover provvedere al pagamento degli **interi importi dovuti**, non più al netto di sanzioni e interessi. E ciò, evidentemente, impedirebbe l'accesso al concordato biennale per tutti coloro che superano la **soglia pari a 5.000 euro di debiti fiscali**.

Si rileva, poi, che il **termine ultimo per l'adesione** al concordato biennale è **fissato al 31.10.2024**, data coincidente con la scadenza della presentazione del **Modello Redditi 2024**.

Da ultimo, è opportuno precisare che per la conferma delle citate modifiche occorre **attendere**



il testo definitivo del provvedimento in esame con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, il quale dovrebbe prevedere anche **ulteriori novità** in tema di **cause di esclusione e decadenza**, nonché di **componenti** irrilevanti ai fini della determinazione del reddito concordato.

BEST IN CLASS

Best in class 2024 – NEXUMSTP

di NexumStp



Il traguardo raggiunto da **NexumStp** nella III edizione dell'evento **Best in Class**, svoltosi a Cernobbio lo scorso mese di maggio, è un ulteriore tassello nel percorso di valorizzazione della propria rete di professionisti. La società di consulenza aziendale, fiscale, legale e del lavoro è stata premiata nella categoria "Crescita e competenze".

Un risultato di grande soddisfazione che premia un elemento fondamentale, la crescita e lo sviluppo di competenze intorno a cui NexumStp ha costruito il suo modello di impresa e di aggregazione.

"Partecipare per la prima volta a Best in Class è stata per noi una occasione prestigiosa di confronto con i protagonisti del nostro settore, un momento per fare il punto sul futuro della professione e una opportunità per raccontare i nostri progetti e la nostra realtà. Siamo orgogliosi di questo riconoscimento che è un nuovo stimolo per continuare a espanderci e a investire risorse ed energie in servizi che siano efficaci per le imprese e l'economia del Paese", dice Paolo Stern, presidente del Gruppo NexumStp.

Dalla fine del 2018, NexumStp si è trasformata da realtà formata da alcuni studi di consulenza fiscale e del lavoro in una composita struttura presente in tutta Italia, mossa da una forte spinta innovativa, con oltre 300 collaboratori e dipendenti.

NexumStp è anche capofila di un **gruppo articolato in 59 sedi sul territorio nazionale** che assiste circa 22 mila clienti, prevalentemente pmi. I professionisti di NexumStp affiancano i loro assistiti attraverso servizi di consulenza nei settori fiscale, societario, del lavoro, legale, direzionale oltre che nella gestione in *outsourcing* tutti gli adempimenti amministrativi dell'ufficio del personale (*payroll*). Nuovi *driver* competitivi del gruppo sono poi i servizi legati alla sostenibilità, ai criteri ESG, alla certificazione di parità di genere, all'uso degli strumenti di AI.



Le competenze sono, dunque, le fondamenta solide di questo modello che consente ai singoli studi appartenenti al *network* di avvalersi del *know how* di un *management* dedicato ad attività complesse, su cui il professionista non ha una specifica competenza o per le quali è indispensabile un aggiornamento continuo. Dalla gestione delle risorse umane all'*IT*, dal *marketing* all'amministrazione e finanza. Il sistema delle aggregazioni professionali, cui NexumStp si ispira, ha inoltre il vantaggio di creare maggiori opportunità di relazione con organizzazioni più evolute, in virtù di un livello più elevato di affidabilità e continuità garantito ai propri assistiti.

Ne deriva anche un abbattimento dei costi riconducibile da un lato alla centralizzazione e ottimizzazione di funzioni e attività di base, dall'altro alla possibilità di effettuare investimenti di rilievo che non sarebbero sostenibili da una piccola realtà che opera singolarmente nel mercato della consulenza. L'aggregazione permette infine di affrontare insieme sfide sempre più impegnative ma necessarie per essere competitivi, come la digitalizzazione e l'intelligenza artificiale.

Ma c'è anche un aspetto economico di grande interesse: secondo i dati della Cassa nazionale di previdenza e assistenza dei dottori commercialisti (2019), chi esercita la professione in forma associata ha un reddito medio pari a 125 mila euro con un volume d'affari di 245 mila euro, rispetto ai 49 mila euro di reddito medio e 80 mila euro di volume d'affari registrati da chi esercita solo in forma individuale.