



**Edizione di martedì 27 Agosto 2024**

## **CASI OPERATIVI**

**Risoluzione del contratto nell'accordo transattivo: nota di variazione entro un anno dall'effettuazione dell'operazione**

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

## **GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

**L'estromissione agevolata nel quadro RQ**

di **Laura Mazzola**

## **IMPOSTE INDIRETTE**

**Contratto preliminare: imposta di registro e rapporto con il definitivo**

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

## **BILANCIO**

**Excel: un potente strumento per il Controllo di Gestione e la costruzione di modelli di budget personalizzati**

di **Giulio Bassi**

## **ISTITUTI DEFLATTIVI**

**Le diverse strade percorribili dopo la consegna di un processo verbale di constatazione**

di **Gianfranco Antico**

## **ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A**

**La neutralità fiscale costa cara, il governo mette le mani nelle tasche dei professionisti**

di **Goffredo Giordano di MpO Partners**

**CASI OPERATIVI**

---

***Risoluzione del contratto nell'accordo transattivo: nota di variazione entro un anno dall'effettuazione dell'operazione***di **Euroconference Centro Studi Tributari** **FiscoPratico** La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI** per lo **Studio del Commercialista** [scopri di più >](#)

Alfa ha sottoscritto un contratto di somministrazione con ordini continuativi e periodici nei confronti di Beta Srl.

Beta srl però non ha pagato le ultime fatture (la prima di 20.000 euro datata 31 gennaio 2022, la seconda di 30.000 euro datata 28 febbraio 2022 e la terza di 50.000 euro datata 31 marzo 2022) e l'inadempimento viene formalizzato in un accordo transattivo espressamente non novativo, sottoscritto tra le parti in data 21 luglio 2022, nel quale il debitore riconosce l'inadempimento e si impegna a versare una parte del debito a titolo di saldo e stralcio (per l'importo di 35.000 euro).

Alfa srl può emettere nota di variazione per stornare le fatture emesse e la relativa Iva per l'importo che non sarà pagato? Oppure potrà essere emessa la nota di variazione per l'importo integrale e solo successivamente, al momento dell'incasso dell'importo pattuito a saldo e stralcio, potrà essere emessa una fattura di 35.000 euro)?

Quale è il termine entro il quale deve essere emessa tale nota di variazione? In particolare, può essere emessa entro il termine di presentazione della dichiarazione dell'anno in cui si è verificato il presupposto, ossia la risoluzione del contratto a esecuzione periodica per inadempimento, contestuale all'accordo transattivo? Quindi il termine per l'emissione della nota di variazione sarà il prossimo 30 aprile 2023?

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

**FiscoPratico**

**GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

---

## ***L'estromissione agevolata nel quadro RQ***

di **Laura Mazzola**

Convegno di aggiornamento

### **Novità del periodo estivo per imprese e persone fisiche**

Scopri di più

L'opzione per l'estromissione agevolata degli immobili, annotati nell'inventario o nel registro dei beni ammortizzabili, di cui all'[articolo 1, comma 106, L. 197/2022](#), doveva essere manifestata **entro il 31 maggio 2023**.

Gli effetti di tale opzione hanno iniziato a decorrere dal **periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2023**.

La **base imponibile**, per l'applicazione dell'imposta sostitutiva dovuta, è data dalla **differenza tra il valore normale dei beni e il relativo valore fiscalmente riconosciuto**.

Per valore fiscalmente riconosciuto si intende il valore iscritto nell'inventario o nel registro dei beni ammortizzabili, al netto delle quote di ammortamento fiscalmente dedotte fino al periodo d'imposta 2022.

Inoltre, si evidenzia che, poiché in osservanza dell'**articolo 36, L. 248/2006**, il costo dei fabbricati è assunto al netto del costo delle aree occupate dalla costruzione e di quelle che ne costituiscono pertinenza, ne deriva che, per la determinazione del valore fiscalmente riconosciuto, occorre tenere conto anche del **valore attribuito alle aree occupate dalla costruzione al lordo degli ammortamenti fiscalmente non deducibili** ([circolare n. 26/E/2016](#)).

Si ipotizzi la seguente situazione, relativa all'immobile di categoria catastale A/10 iscritto nel registro dei beni ammortizzabili di una ditta individuale:

- costo di acquisto dell'immobile strumentale indicato sul registro dei beni ammortizzabili per 112.183,33 euro;
- contributo a fondo perduto pari a 1.361,30 euro;
- quote di ammortamento dedotte fino al periodo d'imposta 2022 pari a 28.259,28 euro.

Il costo fiscalmente riconosciuto è dato dal costo di acquisto decurtato, del contributo a fondo perduto ricevuto e delle quote di ammortamento dedotte.

Nell'esempio il costo fiscalmente riconosciuto è pari a 82.562,75 euro.

Supponiamo che il **valore normale dell'immobile** sia determinato in 94.000,00 euro; pertanto, la base imponibile sulla quale applicare l'**imposta sostitutiva dell'8 per cento**, è data dalla differenza tra il valore normale e il valore fiscalmente riconosciuto.

Ne deriva che l'imposta sostitutiva dovuta è pari a 915,00 euro, la quale doveva essere stata versata entro il 30 novembre 2023, per la quota pari al 60 per cento, e entro il 16 giugno 2024, per la restante quota del 40 per cento.

In merito alla **compilazione del modello Redditi 2024**, in riferimento al periodo d'imposta 2023, occorre predisporre la **sezione XXII**, denominata "Esclusione di beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa ([articolo 1, comma 690, L. 160/2019](#))", **all'interno del quadro RQ** dedicato alle imposte sostitutive e alle addizionali all'Irpef.

In particolare, occorre indicare:

- in **colonna 1, del rigo RQ81**, l'ammontare **del valore normale dei beni immobili strumentali estromessi** dal patrimonio dell'impresa;
- in **colonna 2, del rigo RQ81**, il **costo fiscalmente riconosciuto relativo ai beni della colonna precedente**;
- in **colonna 3, del rigo RQ81**, la **base imponibile**, quale differenza tra gli importi indicati nelle colonne precedenti;
- in **colonna 1, del rigo RQ82**, l'importo, solo se positivo, di cui alla colonna 3 del rigo RQ81;
- in **colonna 2, del rigo RQ82**, l'**imposta sostitutiva dovuta**.

Nel caso di specie, i rigi RQ81 e RQ82 devono essere compilati nel modo seguente.

SEZIONE XXII Esclusione di beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa (art. 1, comma 690, L.160/2019)				
RQ81 Beni immobili strumentali	Valore normale		Costo fiscale	Differenza
	1 94.000,00		2 82.563,00	3 11.437,00
RQ82 Determinazione dell'imposta sostitutiva	Imponibile	Aliquota	Imposta sostitutiva	
	1 11.437,00	8%	2 915,00	

## IMPOSTE INDIRETTE

## ***Contratto preliminare: imposta di registro e rapporto con il definitivo***

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

OneDay Master

### **Immobili delle imprese: fiscalità indiretta**

Scopri di più

Nella prassi, il **contratto preliminare**, avente ad oggetto la promessa di vendita di un fabbricato, contiene delle clausole che comportano il **pagamento di somme a titolo di caparra** (normalmente confirmatoria) o di **acconto**. Ciò allo scopo di “**impegnare**” i contraenti **nella futura stipula del contratto definitivo**, mettendo sul “piatto” una **somma a titolo risarcitorio** o di **anticipazione del prezzo**. Ai fini dell'imposta di registro, è opportuno preliminarmente ricordare che la registrazione del contratto preliminare **sconta in ogni caso l'imposta fissa di euro 200**, a prescindere dalle eventuali pattuizioni ivi contenute in relazione alla dazione di somme di denaro. All'imposta fissa **si aggiunge poi**, ai sensi dell'[articolo 10 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 131/1986](#):

- **l'imposta proporzionale dello 0,5% sull'ammontare della caparra** (indipendentemente dal fatto che il contratto definitivo sarà soggetto o meno ad Iva, in quanto la caparra confirmatoria ha funzione risarcitoria);
- **l'imposta proporzionale del 3% se il preliminare prevede la corresponsione di acconti** (salvo che siano soggetti ad Iva, nel qual caso l'imposta è dovuta nella misura fissa di euro 200, per il principio di alternatività Iva-registro).

L'ultimo periodo del citato [articolo 10 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. 131/1986](#), stabilisce che **l'imposta di registro pagata su caparre o acconti va imputata all'imposta principale di registro dovuta per la registrazione del contratto definitivo**. Secondo quanto sostenuto dal Notariato (Studio n. 32-2007/T), la disposizione in commento ha il significato di considerare la tassazione in sede di preliminare come **un'anticipazione dell'imposta applicata sul contratto definitivo**, con il risultato che la sequenza dei due contratti (preliminare e definitivo) deve essere valutata, anche dal punto di vista fiscale, **nella sua unità e complessità**.

Ed in tale contesto sorge la questione, non così infrequente, della **tassazione del contratto preliminare in misura maggiore rispetto a quanto dovuto sul definitivo**, con conseguente **emersione di un'eccedenza di imposta** di registro che **non può essere oggetto di scomputo**. Prendendo spunto da alcune sentenze di legittimità (Cassazione n. 17904/2021, Cassazione n. 35390/2022 e Cassazione n. 35396/2022), nello Studio n. 185-2011/T, il Notariato ha

sostenuto che **qualora l'imposta di registro proporzionale** (0,5% o 3%) corrisposta su caparre e acconti previsti nel preliminare **ecceda l'imposta dovuta per la registrazione del contratto definitivo** (si pensi, ad esempio, alla disciplina del prezzo-valore con particolare riguardo all'acquisto di una "prima casa" con imposta di registro del 2% dovuta sul valore catastale), si dovrebbe tener conto di tali trattamenti di favore **già al momento della registrazione del preliminare**.

Purtroppo, l'Agenzia delle entrate **non ha mai mostrato alcuna apertura** su questo aspetto, limitandosi a confermare la possibilità di richiedere il rimborso della citata eccedenza, presentando apposita istanza **entro tre anni dalla registrazione del contratto definitivo** (**circolare n. 18/E/2013** e, con riferimento all'agevolazione "prima casa" per gli under 36, nella [circolare n. 12/E/2021](#) e nella recente [circolare n. 14/E/2024](#)).

Ipotesi ancor più "critica", in cui poter operare lo scomputo, è quella riferita al **contratto preliminare con dazione di caparra confirmatoria**, su cui è dovuta l'imposta di registro dello 0,5%, e **assoggettamento ad Iva del contratto definitivo** (con pagamento dell'imposta fissa di euro 200). Tale situazione ricorre frequentemente qualora il **cedente sia l'impresa che costruisce il fabbricato** con previsione nel preliminare non di un acconto (nel qual caso sconterebbe l'Iva), bensì di una caparra confirmatoria. In tale ipotesi, l'Amministrazione finanziaria ha **escluso la possibilità di effettuare lo scomputo** – nonostante una posizione isolata della Cassazione lo abbia consentito (sentenza n. 15276/2000) – fermo restando **il diritto al rimborso dell'imposta pagata sulla caparra** (circolare n. 18/E/2013).

## ***Excel: un potente strumento per il Controllo di Gestione e la costruzione di modelli di budget personalizzati***

di **Giulio Bassi**

Seminario di specializzazione

### **Guida pratica al budget con excel**

Scopri di più

Negli ultimi anni, **Excel ha subito un'evoluzione significativa**, trasformandosi da semplice foglio di calcolo a un potente **strumento di analisi dei dati**. Tuttavia, molti professionisti continuano a utilizzare Excel principalmente come **un software per archiviare dati e per effettuare calcoli, ignorando le nuove funzionalità** che potrebbero migliorare enormemente la gestione dei servizi di controllo e la costruzione di modelli di budget personalizzati. Con le funzioni di **Power Query, Power Pivot** integrate in Excel, con le funzioni di formattazione condizionale, i filtri dinamici e con le nuove formule, **si possono rendere queste attività più efficienti e avanzate**.

L'aggiornamento dinamico è un aspetto cruciale per chi deve **monitorare costantemente le performance aziendali**. Utilizzando *Power Query* per automatizzare l'importazione e la trasformazione dei dati e *Power Pivot* per modellare queste informazioni, le dashboard diventano strumenti vivi, che si adattano al cambiamento dei dati sottostanti. Questo **riduce significativamente il tempo necessario per aggiornare i report** e consente ai professionisti di **prendere decisioni basate su dati sempre attuali**.

**Power Query è uno strumento straordinario** per la raccolta, la trasformazione e la pulizia dei dati. Consente di importare dati da diverse fonti (come database, file CSV, tabelle di Excel, file pdf e siti web) e di trasformarli in modo da renderli pronti per l'analisi. Le trasformazioni possono includere la rimozione di duplicati, la modifica dei tipi di dati, l'unione di tabelle, oltre che **la correzione di errori originari di imputazione e la pulizia dei dati**.

Una delle **caratteristiche più potenti di Power Query** è la **capacità di automatizzare questi processi**, riducendo significativamente il tempo necessario per la preparazione dei dati. Una volta configurata una **dashboard**, i dati vengono automaticamente aggiornati ogni volta che viene aggiunto o modificato qualche dato **senza dover ripetere correzioni**, lunghe e noiose operazioni ed evitando errori e dimenticanze tipiche dell'attività manuale.

Per i professionisti del controllo di gestione, *Power Query* è essenziale per **consolidare dati provenienti da varie fonti aziendali** e prepararli per l'analisi senza richiedere lunghe



elaborazioni ed operazioni da gestite manualmente dall'utente. Lo strumento Power query tiene memoria delle **operazioni che vengono effettuate sulla base dati** e le applica automaticamente ogni volta che quest'ultima viene modificata. Ad esempio, è possibile **raccogliere dati di vendita da diversi punti vendita** e uniformarli in un unico formato per un'analisi più completa ed efficiente senza dover ripetere tutte le folte le aggregazioni, le **correzioni e le elaborazioni sui dati**.

**Power Pivot** consente, invece, di eseguire **analisi complesse su grandi volumi di dati**, superando i limiti di Excel tradizionale in termini di righe e colonne. Questo strumento permette di creare modelli di dati relazionali all'interno di Excel, collegando tabelle tra loro e definendo relazioni, proprio come in un database relazionale. Power Pivot, con le sue **capacità di modellazione dei dati**, permette con un click di creare relazioni complesse tra le diverse tabelle importate, rendendo possibile la visualizzazione di **report che integrano molteplici variabili** e fonti di dati in un'unica visualizzazione.

Con **Power Pivot o**, più semplicemente con le funzioni integrate delle tabelle pivot non è più il professionista che crea le formule, ma è Excel che si occupa di **costruire report che svolgano calcoli complessi e forniscano i risultati desiderati**.

Con *Power Pivot*, i professionisti possono **costruire modelli di budget personalizzati** che tengono conto di molteplici variabili e scenari. Ad esempio, è possibile creare un **modello che integri dati storici di vendita**, previsioni di mercato, e costi operativi per simulare diversi scenari di *budget* e identificare le migliori strategie aziendali. Inoltre, la possibilità di utilizzare il linguaggio DAX (*Data Analysis Expressions*) permette di **creare calcoli complessi**, KPI e metriche personalizzate direttamente all'interno del modello.

Le **nuove formule di Excel**, come **FILTRA**, **CERCA.X**, **SEQUENZA** e **UNICO**, hanno ampliato le capacità di analisi dei dati, consentendo ai professionisti di **costruire modelli più versatili** e precisi senza necessariamente dover ideare formule complesse.

- **FILTRA**: questa funzione permette di **estrarre dati specifici** da un set di dati in base a criteri definiti dall'utente. Ad esempio, si può utilizzare FILTRA per visualizzare solo i **dati relativi a un certo reparto o periodo temporale**, facilitando l'analisi mirata e la creazione di *report* dinamici.
- **CERCA.X**: evoluzione della classica CERCA.VERT, CERCA.X permette di **cercare un valore in una matrice e restituire corrispondenze** non solo in verticale ma anche in orizzontale, offrendo maggiore flessibilità nella ricerca e nella gestione dei dati. CERCA.X può essere utilizzata per **creare tabelle di riepilogo** che si aggiornano automaticamente quando vengono modificate le condizioni di ricerca.
- **CONVALIDA DATI**: questa funzione è cruciale per **garantire l'integrità dei dati inseriti** nei modelli di Excel. Permette di impostare regole di validazione che **impediscono l'immissione di dati errati**, migliorando la qualità e l'affidabilità delle analisi.
- **FILTRI INTERATTIVI (slicers)**: i filtri in Excel sono sempre stati utili, ma ora possono essere combinati con le nuove formule per **creare dashboard interattive e report**



**dinamici** che si aggiornano automaticamente quando cambiano i dati di input. Gli *slicers* permettono agli utenti di **filtrare i dati con un solo clic**, aggiornando in tempo reale grafici e tabelle collegate. Combinando queste funzionalità con Power Pivot e le nuove formule, si possono creare dashboard che non solo mostrano dati statici, ma che **rispondono immediatamente alle esigenze dell'utente**, offrendo una visione personalizzata e mirata.

L'evoluzione di *Excel* lo ha reso uno **strumento imprescindibile** per i professionisti del controllo di gestione e per chi si occupa di budget e analisi finanziaria. L'integrazione di Power Query, Power Pivot e delle nuove formule avanzate permette di **superare i limiti del passato**, consentendo la creazione di modelli personalizzati, analisi complesse e report dinamici. È ora di abbandonare l'idea di Excel come semplice archivio dati e iniziare a sfruttarne il pieno potenziale come strumento avanzato di analisi e gestione. Iniziare ad utilizzare queste funzioni di Excel permette, inoltre, ai professionisti, di **approcciare in modo graduale le tecniche di business intelligence** più avanzate oggi disponibili per rendere i servizi offerti **sempre più innovativi ed efficienti**.

Con queste potenti funzionalità a disposizione, i professionisti possono ottimizzare i processi aziendali, prendere decisioni più informate e **migliorare la performance complessiva dell'organizzazione**.

**ISTITUTI DEFLATTIVI**

## ***Le diverse strade percorribili dopo la consegna di un processo verbale di constatazione***

di **Gianfranco Antico**

Master di specializzazione

### **Riforma Fiscale dell'accertamento e del contenzioso**

Scopri di più

Il momento della **consegna del pvc** è sempre delicato, perché da quel momento in poi il contribuente deve **valutare cosa fare**.

La prima opzione è rappresentata dalla possibilità di definirlo attraverso [l'articolo 5-quater, D.Lgs. 218/1997](#).

Il contribuente, infatti, **per gli atti emessi dal 30.4.2024**, può **prestare adesione integrale** ai verbali di constatazione, redatti ai sensi dell'[articolo 24, L. 4/1929](#), mediante **comunicazione al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate** e all'organo che ha redatto il verbale. Ciò riguarderà sostanzialmente i rilievi in cui **l'esistenza dell'obbligazione tributaria è determinabile sulla base di elementi certi**, in quanto analiticamente determinati e provati, non suscettibili di ridimensionamento in occasione di contraddittorio.

Il contribuente **può prestare adesione**:

1. **senza condizioni**;
2. **condizionata alla rimozione di errori manifesti**.

L'adesione **senza condizioni** può avere ad oggetto esclusivamente il **contenuto integrale del verbale di constatazione** e deve intervenire entro i **30 giorni successivi** alla data della consegna del verbale.

**I termini per l'accertamento sono in ogni caso sospesi** fino alla comunicazione dell'adesione del contribuente e, comunque, non oltre la scadenza del **trentesimo giorno dalla consegna** del verbale di constatazione.

Nel caso di **adesione condizionata**, nei **10 giorni successivi** alla comunicazione dell'adesione condizionata, l'organo che ha redatto il verbale può **correggere gli errori indicati** dal contribuente mediante **aggiornamento** del verbale, informandone immediatamente il contribuente e il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate.

Nel caso di adesione incondizionata, **entro i 60 giorni successivi alla comunicazione del contribuente**, il competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate **notifica l'atto di definizione** dell'accertamento parziale recante le indicazioni previste dall'[articolo 7, D.Lgs. 218/1997](#). Nel caso di adesione condizionata, il predetto termine **decorre dalla correttiva effettuata** da parte dell'organo che ha redatto il verbale.

L'adesione perfezionata dà diritto ad usufruire delle **sanzioni** indicate nell'[articolo 2, comma 5](#), e nell'[articolo 3, comma 3, D.Lgs. 218/1997](#), **ridotte alla metà (e quindi, 1/6)**; inoltre, le somme dovute risultanti dall'atto di definizione dell'accertamento parziale devono essere **versate nei termini e con le modalità di cui all'articolo 8, D.Lgs. 218/1997. Sull'importo delle rate successive alla prima **sono dovuti gli interessi al saggio legale** calcolati dal giorno successivo alla data di notifica dell'atto di definizione. **Per effetto dell'esplicito rinvio all'articolo 8, D. Lgs. 218/1997**, il contribuente è tenuto:**

- a) ad effettuare il **versamento delle somme dovute entro 20 giorni** dalla notifica dell'atto di definizione dell'accertamento parziale;
- b) ad eseguire il **versamento in un massimo di 8 rate trimestrali di pari importo ovvero di 16 rate trimestrali, se le somme dovute sono superiori a 50.000 euro**.

In forza del comma 2-bis, dell'[articolo 8, D.Lgs. 218/1997](#), per il versamento delle somme dovute a seguito di un accertamento con adesione conseguente alla definizione di **atti di recupero non è possibile avvalersi della rateazione e della compensazione** prevista dall'[articolo 17, D.Lgs. 241/1997](#).

In caso di **mancato pagamento delle somme dovute**, il competente ufficio dell'Agenzia delle entrate provvede **all'iscrizione a ruolo a titolo definitivo** delle predette somme a norma dell'[articolo 14, D.P.R. 602/1973](#).

È di tutta evidenza che il **bonus sanzionatorio** concesso dalla nuova forma di definizione degli accertamenti – seppure particolarmente appetibile – non escluderà il ricorso all'adesione “*tradizionale*” ([articoli 5 e 6, D.Lgs. 218/1997](#)) per tutte quelle fattispecie che sono, come precisa la circolare n. 235/E/1997, “*interessate dall'applicazione di metodologie induttive di accertamento (...che...) possono trovare il loro sbocco fisiologico nel procedimento di adesione in contraddittorio con il contribuente, in ragione di una più fondata e ragionevole misurazione del presupposto impositivo che tenga conto degli elementi di valutazione offerti dal contribuente*”. In tali casi, il contribuente **avrà comparato la (sicura) perdita del beneficio della riduzione delle sanzioni** ad un sesto con la (eventuale) riduzione dell'imposta accertata, a fronte del contraddittorio con l'Ufficio, con conseguente riduzione delle sanzioni **nella misura di un terzo del minimo**.

Teniamo conto che, una volta che il contribuente **non ritenga di definire il pvc e di non accedere al ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997**, anche limitatamente ad alcuni rilievi, non gli resta che **attendere lo schema di atto**, per effetto di quanto disposto



dall'[articolo 6-bis, L. 212/2000](#), che fatti salvi casi in non sussiste il diritto al contraddittorio (atti automatizzati, sostanzialmente automatizzati, di pronta liquidazione e di controllo formale delle dichiarazioni, individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 24.4.2024, nonché per i casi motivati di fondato pericolo per la riscossione), prevede che **tutti gli atti autonomamente impugnabili dinanzi agli organi della giurisdizione tributaria sono preceduti**, a pena di annullabilità, **da un contraddittorio**. Di conseguenza, l'Amministrazione finanziaria comunica al contribuente lo schema di atto, assegnando un **termine non inferiore a 60 giorni per consentirgli eventuali controdeduzioni** ovvero, su richiesta, per accedere ed estrarre copia degli atti del fascicolo. E in quella sede potrà instaurare un **contraddittorio informato ed effettivo**.

**ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A**

---

## ***La neutralità fiscale costa cara, il governo mette le mani nelle tasche dei professionisti***

di **Goffredo Giordano di MpO Partners**



Tommaso Giannini, Commercialista, Università LUISS di Roma. Venerdì ore 11:00.

***“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.*

Da anni professionisti, associazioni di categoria e stampa specializzata hanno evidenziato che il sistema fiscale italiano non agevola, anzi frena, la riorganizzazione tra professionisti rendendo, di conseguenza, difficoltosa la gestione del passaggio generazionale.

Dopo anni di proposte di legge non andate a buon fine nell'agosto del 2023 il Legislatore ha inteso riformare la materia con la Legge n. 111 del 9 agosto 2023 (c.d. Delega al Governo per la riforma fiscale) pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale il 14 agosto 2023 ed entrata in vigore il 29 agosto 2023 (si ricorda che il Governo ha 24 mesi di tempo, dall'entrata in vigore della legge, per l'approvazione dei vari decreti attuativi).

Tale norma prevede *“la neutralità fiscale delle operazioni di aggregazione e riorganizzazione degli studi professionali, comprese quelle riguardanti il passaggio da associazioni professionali a società tra professionisti”*.

Con comunicato stampa del Consiglio dei ministri n. 79 del 30/4/2024, il Governo informa di aver emanato un Decreto Legislativo attuativo della Legge Delega, il quale introduce il principio di neutralità fiscale con riferimento a *“operazioni straordinarie concernenti i conferimenti, trasformazioni, fusioni e scissioni relativi a società tra professionisti; apporti in associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni o in società semplici; apporti delle posizioni partecipative nelle associazioni professionali o società semplici in altre associazioni o società costituite per l'esercizio in forma associata di arti e professioni o in società tra professionisti.”*

Da qualche settimana circola sul web una bozza del Decreto che al momento è all'esame del Parlamento per eventuali osservazioni prima di riapprodare al Governo per l'approvazione e la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

Nonostante il contenuto della bozza favorisca (finalmente) la riorganizzazione tra professionisti lo stesso, però, nasconde delle vere e proprie sorprese che, qualora confermate, rischiano di penalizzare pesantemente i processi di aggregazione professionale, inficiando gli effetti positivi che si propone l'introduzione del principio di neutralità fiscale.

Più precisamente l'introduzione del nuovo articolo 54-*sexies del Tuir (in merito alle Spese relative a beni ed elementi immateriali)* prevede che *“Le quote di ammortamento del costo di acquisizione della clientela e di elementi immateriali relativi alla denominazione o ad altri elementi distintivi dell'attività artistica o professionale sono deducibili in misura non superiore a un diciottesimo del costo.”*.

Ad oggi, cosa prevede l'attuale disciplina fiscale sulla deducibilità del costo di acquisizione della clientela di uno studio professionale?

La c.d. Legge Bersani-Visco, diventata maggiorenni il 4 luglio u.s., ha colmato un vuoto normativo con l'introduzione del comma 1, quater all'articolo 54 del TUIR.

Tale norma ha fatto rientrare tra i redditi di natura professionale anche i corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela professionale.

Quindi se da una parte il professionista cedente dichiara quanto percepito per la cessione della clientela come reddito da lavoro autonomo (criterio di cassa), dall'altra, il professionista acquirente può dedursi il costo, equiparato ad una prestazione professionale (criterio di cassa).

Di questo avviso l'Amministrazione Finanziaria con la Risoluzione n.108/2002. In tale intervento l'Agenzia delle Entrate afferma che il costo per l'acquisizione della clientela è deducibile in sede di determinazione del reddito di lavoro autonomo in quanto inerente all'esercizio dell'attività professionale.

Se la norma contenuta nella bozza del Decreto venisse confermata si andrebbe a creare una distorsione in quanto il professionista cedente procede alla tassazione dei compensi utilizzando il principio di cassa e parte acquirente deduce il costo in diciotto anni disattendendo tale principio.

Proviamo a fare un esempio.

Un professionista compra uno studio professionale per un corrispettivo pari a 250.000 euro con un pagamento rateizzato in 5 anni.

Con la normativa attuale il cedente dichiara redditi da lavoro autonomo per 250.000 euro per 5 anni e di converso l'acquirente può dedursi lo stesso importo per gli stessi anni, seguendo, appunto, il principio di cassa. Secondo la nuova normativa nulla cambierebbe per il professionista cedente, mentre per quello acquirente vi sarebbe una deducibilità fiscale di 13.889 per 18 anni.

Nel seguente prospetto il trattamento fiscale (attuale e futuro) delle parti:

[Continua a leggere qui](#)