



Edizione di venerdì 11 Ottobre 2024

CASI OPERATIVI

Cessione esente una tantum e pro rata di detrazione Iva
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Il trattamento delle spese di rappresentanza nel reddito d'impresa
di Mauro Muraca

LA LENTE SULLA RIFORMA

Rettifiche da concordato con tassazione ordinaria
di Andrea Bongi, Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Abuso del diritto nel correttivo Ires: la scissione
di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

ACCERTAMENTO

Riscossione: il pagamento mediante compensazione volontaria
di Gianfranco Antico

EDITORIALI

Euroconference, TeamSystem e ADC Nazionale insieme su un tema strategico: IA e Digitalizzazione degli Studi
di Redazione

CASI OPERATIVI

Cessione esente una tantum e pro rata di detrazione Ivadi **Euroconference Centro Studi Tributari**

 **FiscoPratico**

La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI**
per lo **Studio del Commercialista**

scopri di più >

Alfa Srl ha completato a marzo 2015 un complesso costituito da 20 villette a schiera.

Di queste, 15 sono state cedute entro i 5 anni dalla fine dei lavori con applicazione obbligatoria dell'Iva, mentre altre 4 sono state cedute successivamente esercitando l'opzione per l'applicazione dell'Iva.

A febbraio è stata ricevuta una proposta per la cessione dell'ultima unità immobiliare, ma l'acquirente subordina la proposta al fatto che la cessione avvenga in esenzione da Iva.

A tale fine si chiede se sia possibile evitare gli effetti negativi sulla detrazione causati dal *pro rata* e dalla rettifica della detrazione considerando tale cessione occasionale, posto che tutte le precedenti cessioni sono state effettuate con l'applicazione dell'imponibilità Iva?

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

**FiscoPratico**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Il trattamento delle spese di rappresentanza nel reddito d'impresa

di Mauro Muraca

OneDay Master

Componenti negativi del reddito d'impresa

Scopri di più

Le spese di rappresentanza

L'[articolo 108, comma 2, Tuir](#), e il D.M. 19.11.2008, disciplinano il **trattamento impositivo delle spese di rappresentanza nel reddito d'impresa**, precisando che le stesse **sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento**, a condizione che ricorrano determinati **requisiti di congruità ed inerenza** che:

- **fino al periodo d'imposta in corso al 7.10.2015** (2015, per i soggetti solari), sono stati definiti dal **M. 19.11.2008**;
- **dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 7.10.2015** (2016, per i soggetti solari), risultano disciplinati nel contesto dell'[articolo 108, Tuir](#).

La qualifica delle spese di rappresentanza

Rientrano nel novero delle **spese di rappresentanza** ([circolare n. 34/E/2009](#)), le **erogazioni gratuite** a favore di:

- **clienti** e;
- **altri soggetti** con i quali l'impresa ha un interesse a intrattenere rapporti.



Nota bene

Si tratta, in particolare, di **spese che perseguono finalità**:

- **promozionali** (es. divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e servizi prodotti, a beneficio sia degli attuali clienti, sia di quelli potenziali) e;
- di **pubbliche relazioni** (es. iniziative volte a diffondere e/o consolidare l'immagine dell'impresa, ad accrescerne l'apprezzamento presso il pubblico, senza una diretta correlazione con i ricavi).

Spese qualificate come di rappresentanza

Tra le spese qualificate come di rappresentanza, individuate dal citato D.M. 19.11.2008, rientrano:

- le **spese per viaggi turistici** in occasione dei quali siano **programmate e concretamente svolte significative attività promozionali** dei beni o dei servizi la cui produzione (o il cui scambio) costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
- le **spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento** organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;
- le **spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento** organizzati in occasione dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;
- le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di **mostre, fiere ed eventi simili** in cui siano esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa;
- ogni altra **spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente**, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili, il cui sostenimento risponda **ai criteri di inerenza** prescritti dal medesimo D.M. 19.11.2008.

Spese non qualificabili come spese di rappresentanza

Non costituiscono **spese di rappresentanza** e, pertanto, non soggiacciono alle relative **regole per la deducibilità**, ma potranno godere della **piena deducibilità**, salvo la verifica del limite del 75%, se si tratta di spese di vitto e alloggio, le **c.d. "spese di ospitalità"**, ovverosia i **costi di viaggio, vitto e alloggio** sostenuti per ospitare **clienti (anche potenziali)** in occasione di:

- **mostre, fiere, esposizioni** ed eventi simili in cui **sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa**, ovvero;
- **visite a sedi, stabilimenti** o unità produttive dell'impresa.



Con riferimento ai destinatari delle suddette “spese di ospitalità”, si precisa che **si considerano** ([circolare n. 34/E/2009](#)):

- **clienti**, quei soggetti attraverso i quali l'impresa **consegue attualmente i propri ricavi**;
 - **clienti potenziali**, quei soggetti che hanno in qualche modo già **manifestato (o che possono esprimere) un interesse di natura commerciale** per i beni ed i servizi dell'impresa, in quanto potenziali destinatari dell'attività caratteristica esercitata dalla stessa.
-

Sono esclusi, invece, dal novero delle spese di rappresentanza, i seguenti **componenti negativi**:

- i **costi di viaggio, vitto ed alloggio sostenuti**, per finalità diverse dalla promozione e dalle pubbliche relazioni, a favore di **soggetti diversi da clienti effettivi o potenziali** quali, ad esempio, **fornitori, agenti, rappresentanti** (norma di comportamento Aidc n. 177/2010);
- i costi sostenuti dalle imprese la cui attività caratteristica consista **nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche** e altri eventi simili, nell'ambito di iniziative finalizzate alla **promozione di specifiche manifestazioni espositive** o altri eventi simili;
- le spese di viaggio, vitto e alloggio sostenute direttamente dall'imprenditore individuale, in occasione di **trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere, ed eventi simili**, in cui siano **esposti beni e servizi prodotti dall'impresa** o attinenti all'attività caratteristica della stessa;



Diversamente, restano deducibili come ordinari oneri di gestione, i **costi relativi all'affitto od allestimento dello stand**, ovvero al trasporto dei prodotti da esporre.

- i **costi di pubblicità e propaganda**, disciplinati nel contesto dell'articolo 108, comma 2, Tuir, sostenuti per la diffusione del **nome e dell'immagine dei prodotti** di una determinata azienda presso il pubblico per la pubblicità, ivi compresa la divulgazione delle particolari caratteristiche e speciali qualità del bene o del servizio **nell'ipotesi**

della propaganda;

- le **spese di sponsorizzazione** che siano riconducibili nell'ambito di quelle di pubblicità appena richiamate.



Nota bene

Si evidenzia, inoltre, che la deducibilità delle erogazioni e delle spese sopra indicate è in ogni caso subordinata alla tenuta di un'apposita documentazione dalla quale risultino anche le generalità dei soggetti ospitati, la durata e il luogo di svolgimento della manifestazione e la natura dei costi sostenuti, al fine consentire all'Amministrazione finanziaria di svolgere un'efficace attività di controllo.

Verifica inerenza e congruità

Ai sensi dell'[articolo 108, comma 2, Tuir](#), le spese di rappresentanza sono **deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e di congruità**, così come individuati rispettivamente dal D.M. 19.11.2008, in funzione:

- della **natura e della destinazione delle spese** di rappresentanza (**inerenza**);
- del **volume dei ricavi** dell'attività dell'impresa (**congruità**).

Requisito di inerenza

Si considerano inerenti, sempreché effettivamente sostenute e documentate (D.M. 19.11.2008), le spese per **erogazioni a titolo gratuito** di beni e servizi:

- effettuate con **finalità promozionali o di pubbliche relazioni**;
- il cui sostenimento risponda a **criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare** anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore.

Per agevolare l'individuazione delle spese che possono essere considerate "spese di rappresentanza" nell'ambito del reddito d'impresa, occorre fare **specifico riferimento a quanto disposto dall'articolo 1, D.M. 19.11.2008**, in virtù del quale rientrano nel novero delle spese "di rappresentanza":



“le spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell’obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l’impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore” ([Circolare n. 34/E/2009](#)).

I requisiti di inerenza, indispensabili al fine di definire il concetto di spese di rappresentanza deducibili, sono riportati **nella tabella sottostante**.

Gratuità	Le spese devono essere sostenute per l’acquisto di beni o di servizi destinati ad essere ceduti gratuitamente .
Finalità promozionale	Il sostenimento della spesa deve avere quale finalità quello promozionale o di pubbliche relazioni , ossia l’obiettivo di diffondere il nome dell’azienda ovvero di beni/servizi da questa prodotti.
Ragionevolezza	La spesa sostenuta deve avere quale finalità quella di produrre dei benefici economici all’azienda , obiettivo che può essere anche solo potenziale al momento del sostenimento. È negata la deduzione quando la spesa sostenuta sorpassa i limiti della ragionevolezza , ovvero sia spropositata rispetto agli obiettivi che il sostenimento di tale spesa dovrebbe perseguire.
Coerenza con pratiche di settore	Il costo sostenuto sia coerente con pratiche del settore .

Requisito di congruità

Dal periodo d’imposta 2016 (D.Lgs. 147/2015), le spese di rappresentanza **sono deducibili in misura pari:**

- **all’1,5%** (in luogo dell’1,3% fino al periodo d’imposta 2015) dei ricavi e altri proventi **fino a 10.000.000 euro**;
- **allo 0,6%** (in luogo 0,5% fino al periodo d’imposta 2015) dei ricavi e altri proventi per la **parte eccedente 10.000.000 euro e fino a 50.000.000 euro**;
- **allo 0,4%** (in luogo 0,1% fino al periodo d’imposta 2015) dei ricavi e altri proventi per la **parte eccedente 50.000.000 euro**.

Ai sensi dell'[articolo 108, comma 2, terzo periodo, Tuir](#), la limitazione della deducibilità non opera nei confronti delle spese relative ai beni distribuiti gratuitamente di **valore unitario inferiore ad euro 50**.



Nota bene

Il costo qualificabile come spesa di rappresentanza **comprende anche l'Iva indetraibile**, a norma dell'[articolo 19-bis1, comma 1, lett. h\), D.P.R. 633/1972](#), a mente del quale “*non è ammessa in detrazione l'imposta relativa alle spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sui redditi, tranne quelle sostenute per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore ad euro 50*”.

L'[articolo 9, comma 2, D.Lgs. 147/2015](#), ha previsto, poi, che la misura deducibile delle spese di rappresentanza potrà **essere variata con decreto del Mef**, il quale potrà anche modificare il **limite di deducibilità integrale dei beni distribuiti gratuitamente** (omaggi), **attualmente pari a 50 euro**.

Base di calcolo su cui applicare i coefficienti

La base di calcolo, su cui applicare i predetti coefficienti, è determinata con gli stessi criteri previsti per il **test di operatività** di cui all'[articolo 172, comma 7, Tuir](#), in materia di **riporto delle perdite fiscali** ([risoluzione n. 143/E/2008](#)), secondo cui i ricavi e i proventi della gestione caratteristica sono dati dalla somma delle **seguenti voci del conto economico** ([articolo 2425 cod. civ.](#)):

- A)1) e A)5), per le **imprese esercenti attività diversa** da quella finanziaria;
- A)1), A)5), C)15) e C)16), per le **holding di partecipazioni**.

I relativi importi devono, tuttavia, essere **assunti nella loro dimensione fiscalmente rilevante** e, quindi, **desunti dal Modello redditi** ([risoluzione n. 183/E/2009](#)).



In dottrina, è stato sostenuto che, nel **calcolo del plafond di deducibilità** dovrebbero

rientrarvi:

- i **ricavi e i proventi da autoconsumo** o comunque da destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio di impresa, anche se non risultanti dal Conto economico, ma soltanto dalla dichiarazione dei redditi;
- le **plusvalenze oggetto di rateizzazione**, limitatamente alla quota che, in ciascun periodo d'imposta, assume rilevanza fiscale, ai sensi dell'[articolo 86, comma 4, Tuir](#).

Per effetto **dell'eliminazione dell'area E del Conto economico dal bilancio d'esercizio 1.1.2016 – 31.12.2016 e seguenti** (confluite nell'area A del conto economico, è stato, comunque, previsto che, **ogni riferimento contenuto nelle norme vigenti di natura fiscale ai componenti** (positivi o negativi) di cui alle voci A e B del Conto economico deve **essere "depurato" delle poste** (positive e negative) di **natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda** o di rami d'azienda.



Nota bene

Ne consegue che, ai fini del calcolo del plafond di deducibilità delle spese di rappresentanza, le voci A.1 e A.5 del Conto economico devono essere **assunte al netto dei proventi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami d'azienda** (es. plusvalenze da conferimento o cessione di azienda o di rami d'azienda). Diversamente, **concorrono alla formazione del suddetto plafond**, in quanto inclusi nelle citate voci A.1 e A.5, gli **altri proventi di entità o incidenza eccezionali** (es. gli **indennizzi assicurativi** destinati a risarcire perdite di beni conseguenti a calamità naturali, furti o incendi, le **plusvalenze derivanti dall'alienazione di immobili civili** ed altri beni non strumentali all'attività produttiva e i **contributi erogati in occasione di fatti eccezionali**).

ESEMPIO

Ricavi conseguiti nel periodo d'imposta 2024: 70.000.000

Applicando i suddetti coefficienti, il **plafond di deducibilità** delle spese di rappresentanza – diverse da quelle di importo unitario **non superiore ad euro 50** (deducibili per il loro intero ammontare) – ammonta a euro 470.000, pari alla sommatoria di tre componenti, corrispondenti

agli scaglioni sopra riportati:

- $1,50\% \times \text{euro } 10.000.000 = \text{euro } 150.000$;
- $0,60\% \times (\text{euro } 50.000.000 - 10.000.000) = \text{euro } 240.000$;
- $0,40\% \times (\text{euro } 70.000.000 - \text{euro } 50.000.000) = \text{euro } 80.000$.

La deduzione delle spese di rappresentanza sostenute nel periodo d'imposta 2024 è, pertanto, ammessa **sino ad un massimo di euro 470.000**, con l'effetto che **l'eventuale eccedenza di tali costi imputati a conto economico è definitivamente indeducibile**.

ESEMPIO

Ricavi conseguiti nel **periodo d'imposta 2024**: 70.000.000

Plafond di deducibilità delle spese di rappresentanza: euro 470.000

Spese di rappresentanza complessivamente sostenute: euro 485.000

di cui per **omaggi di importo inferiore a 50 euro**: euro 10.000

Spese di rappresentanza soggette al test di limitazione della deducibilità (plafond): **euro 475.000** = (485.000 euro – 10.000 euro);

Considerato che le spese di rappresentanza soggette al test di deducibilità – ovvero quelle al netto degli omaggi di importo unitario non superiore ad euro 50 (integralmente deducibili) – **non sono completamente rilevanti sotto il profilo fiscale**, ma solo nel limite di euro 470.000, mentre i restanti euro **5.000 di spese di rappresentanza** (che eccedono il plafond di deducibilità) devono considerarsi **definitivamente indeducibili**.

Rapporti con la disciplina delle spese di vitto e alloggio

Il particolare regime impositivo previsto per le **spese di rappresentanza opera anche nei confronti dei costi di vitto e alloggio qualificabili come “di rappresentanza”**, già assoggettati all'autonoma disciplina di cui all'[articolo 109, comma 5, ultimo periodo, Tuir](#), che ne prevede una **rilevanza fiscale nel limite del 75% del loro ammontare**, purché si tratti di **spese inerenti** e diverse da quelle indicate nel precedente [articolo 95, comma 3, Tuir](#) ([circolare n. 53/E/2008](#)).

**Nota bene**

In altre parole, le spese alberghiere e di ristorazione sostenute per finalità di rappresentanza **sono deducibili dal reddito d'impresa nella misura del 75%**, nei limiti precedentemente evidenziati, con la precisazione che le due soglie non si cumulano, in quanto deve applicarsi quella che consente una deduzione minore.

Da un punto di vista operativo, le spese di vitto e alloggio qualificabili come “spese di rappresentanza” devono essere preliminarmente assoggettate al **limite di deducibilità del 75%**, di cui all'[articolo 109, comma 5, Tuir](#), e poi sommate **alle altre spese di rappresentanza da sottoporre ai richiamati limiti di deducibilità**.

ESEMPIO

Ricavi gestione caratteristica anno 2024: euro 100.000;

Spese di rappresentanza: euro 1.500 di cui euro 1.000 relative a prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande)

Verifica limite ex articolo 109, comma 5, Tuir da applicarsi alle spese per prestazioni alberghiere

Euro 750 = $(1.000 \times 75\%)$;

Spese di rappresentanza da sottoporre ai limiti di deducibilità

Euro 1.250 = euro 500 (spese di rappresentanza pure) + euro 750 (spese per prestazioni alberghiere)

Plafond di deducibilità

Euro 1500 = 100.000 (ricavi della gestione caratteristica) * 1,5%

L'importo deducibile sarà **pari a 1.250 euro**, mentre sarà definitivamente indeducibile l'importo di 250.

La deducibilità delle spese di rappresentanza per le società neo costituite

Le spese di rappresentanza **sostenute dall'impresa di nuova costituzione**, nei periodi d'imposta **anteriori a quello in cui sono conseguiti i primi ricavi**, possono essere portate in deduzione dal reddito dello stesso periodo e di quello successivo **se e nella misura in cui le spese sostenute in tali periodi siano inferiori all'importo deducibile**.



In altre parole, le spese che non sono state dedotte negli esercizi in cui non vi sono stati i ricavi, **devono essere sommate a quelle sostenute nel primo esercizio** di sostenimento dei ricavi, e **divengono deducibili nei limiti percentuali dei ricavi prodotti nel primo esercizio** e di quello successivo in caso di incapacienza.

LA LENTE SULLA RIFORMA***Rettifiche da concordato con tassazione ordinaria***di **Andrea Bongi, Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Seminario di specializzazione

Tutto quesiti nuovo concordato preventivo biennale: a tu per tu con gli esperti

Scopri di più

Le **rettifiche operate al reddito proposto** dall'Agenzia delle entrate rientrano nella **parte di reddito assoggettato a tassazione ordinaria**, poiché l'imposta sostitutiva **si applica solamente sulla parte eccedente il reddito 2023**, ma **senza tener conto di dette rettifiche** dovute a componenti straordinari di reddito.

È quanto emerge da una delle **Faq pubblicate dall'Agenzia delle entrate in data 8.10.2024**, e che porta ad una **riduzione dei vantaggi derivanti dall'adesione**. Infatti, uno degli aspetti di maggior appeal per i contribuenti che stanno valutando l'adesione al concordato preventivo biennale per i **periodi d'imposta 2024/2025**, ed alla conseguente possibile sanatoria per gli anni pregressi, è certamente costituito dalla **possibilità di assoggettare ad imposta sostitutiva** (Irpef/Ires e non anche Irap) **l'eccedenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo concordato per i periodi d'imposta 2024 e 2025 ed il reddito d'impresa o di lavoro autonomo dichiarato per il periodo d'imposta 2023**. L'aliquota dell'imposta sostitutiva è **variabile in funzione del punteggio ISA** raggiunto per il **periodo d'imposta 2023** nelle seguenti misure:

- **15%** per coloro che hanno raggiunto un **punteggio inferiore a 6**;
- **12%** per punteggi tra 6 e 7,9, e;
- **10%** per coloro che hanno **raggiunto un livello di affidabilità fiscale pari o superiore a 8**.

Per i contribuenti in regime forfettario, per i quali il concordato riguarda solamente l'annualità 2024, l'imposta sostitutiva è fissata **nella misura del 10%, ridotta al 3% per coloro che hanno i requisiti cd. "start up"**.

La questione più critica riguarda la corretta individuazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva, poiché la [circolare n. 18/E/2024](#) precisa che, **per il primo periodo d'imposta oggetto di concordato (2024)**, la stessa può essere determinata come **differenza tra l'importo proposto nel rigo P06 e quello "rettificato" per il 2023 indicato nel rigo P04 del modello CPB**. Secondo l'Agenzia delle entrate, tali righe sono **già indicati al netto delle poste straordinarie** (plusvalenze, minusvalenze, perdite su crediti, ecc.) **senza necessità di effettuare modifiche a tali importi**. Tale impostazione è stata **confermata nella citata Faq dell'8.10.2024**, in cui in

risposta alla gestione delle perdite pregresse, **l'Agenzia afferma che:**

- in primo luogo, è necessario individuare la **parte di reddito d'impresa** o di lavoro autonomo **derivante dall'adesione al concordato** che risulta eccedente rispetto al corrispondente reddito dichiarato nel periodo d'imposta 2023, **rettificato dalle poste straordinarie**, di cui agli [articoli 15 e 16, D.Lgs. 13/2024](#) (cd "*parte eccedente*"). La "*parte eccedente*", così determinata, dovrà essere **assoggettata all'imposta sostitutiva**, di cui all'[articolo 20-bis](#) dello stesso D.Lgs. 13/2024 **differenza tra i righi P06 e P04 del modello CPB 2024/2025** per il periodo d'imposta 2024 e i righi P07 e P04 del medesimo modello per il periodo d'imposta 2025;
- sulla **differenza tra il reddito derivante dalla proposta concordataria** e la "*parte eccedente*" dovranno applicarsi le rettifiche di cui agli articoli 15 e 16, comprese le eventuali perdite fiscali pregresse utilizzabili secondo le regole previste dagli [articoli 8 e 84, Tuir](#) (cd. "*reddito rettificato*"). Tale importo sarà, quindi, **assoggettato a imposta ordinaria**.

A tal fine, si tenga presente, infatti, che la c.d. **flat tax incrementale** disciplinata dall'[articolo 20bis, D.Lgs. 13/2024](#) deve essere **versata proprio a consuntivo**, ovvero entro **il termine di versamento** a saldo delle imposte sul **reddito da assoggettare a imposta sostitutiva**. In buona sostanza, dal chiarimento dell'Agenzia delle entrate emerge che **la base imponibile dell'imposta sostitutiva è formata da due parametri tra di loro non omogenei** poiché, mentre il **reddito del 2023** (periodo d'imposta antecedente al biennio) è **rettificato dai componenti "straordinari"**, non lo è altrettanto il reddito proposto dall'Agenzia **per il biennio 2024/2025**, con conseguente penalizzazione per i contribuenti che nei periodi 2024 e 2025 conseguono rilevanti **componenti straordinari di reddito** (si pensi, ad esempio, alla **plusvalenza derivante dalla cessione di un importante asset**).

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Abuso del diritto nel correttivo Ires: la scissione

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

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

Scopri di più

La terza operazione, con la quale può essere attuato un **trasferimento di azienda in modalità evolutiva** e non realizzativa (quindi con una operazione che si presenta più come una riorganizzazione societaria che come un atto di cessione) è la **scissione di ramo di azienda**.

La **scissione societaria** è certamente la **scelta più delicata** (e per certi versi “più pericolosa”) rispetto alla tematica dell'**abuso del diritto** delle altre **due ipotesi percorribili** ([fusione](#) e [conferimento di azienda](#)), analizzate con precedenti articoli su questo quotidiano. Sotto questo profilo, sono numerose le pronunce della Agenzia delle entrate che, almeno fino al 2017, hanno quasi sempre considerato la **scissione societaria**, seguita dalla cessione della partecipazioni della società scissa (o della beneficiaria), come una **operazione abusiva del diritto**, in quanto veniva adottata la soluzione di trasferire l'azienda o singoli beni (a seconda dell'oggetto della scissione), tramite **la cessione di partecipazioni** e non nella forma diretta della **cessione di ramo di azienda** o di singoli beni.

Questa posizione, alquanto radicale, ha lasciato posto ad una **interpretazione più equilibrata** inaugurata con la [risoluzione n. 97/E/2017](#), ed ora va registrato anche un intervento normativo, in corso di approvazione con il decreto correttivo Ires, che va nella direzione di **allineare la tutela normativa in materia di abuso del diritto**, che oggi vige sul conferimento d'azienda, a quella **sulla scissione**.

Ma l'inversione di tendenza interpretativa è avvenuta con la citata [risoluzione n. 97/E/2017](#) che ha avuto per oggetto una **scissione di ramo di azienda** operante nel settore della **medicina e degli esami di laboratorio**. Più precisamente, la scissione aveva come oggetto la componente immobiliare, cioè l'immobile nel quale veniva svolta l'attività industriale; **scissione funzionale a privare la stessa componente immobiliare da quella operativa**, per fare sì che, ad operazione avvenuta, i soci potessero **cedere le quote della parte operativa** ad un acquirente non interessato alla componente immobiliare. Quindi, l'obiettivo “sostanziale” della operazione era il **trasferimento di ramo di azienda** ad un soggetto terzo **in cambio di denaro**. I soci, viceversa, avrebbero detenuto **le loro partecipazioni nella beneficiaria immobiliare** senza farne oggetto di ipotesi di dismissione. Tale operazione, che prima della risoluzione in commento avrebbe dato luogo certamente a **censure di abuso del diritto** poggianti sulla considerazione

che **veniva trasferito in modo indiretto** (e fiscalmente conveniente) un **ramo di azienda**, viene **giudicata legittima** alla luce del novellato [articolo 10 bis, D.Lgs. 212/2000](#). Sul punto, la risoluzione recita: “ *Questi due diversi regimi fiscali, limitatamente alla circolazione dell’azienda, risultano alternativi in quanto, sebbene comportino criteri di imputazione del reddito imponibile, valori fiscali e carichi fiscali differenti, essi costituiscono alternative diverse, tutte poste sullo stesso piano e aventi, quindi, pari dignità fiscale, rimesse ai contribuenti per dare concreta attuazione ai loro interessi economici e, pertanto, il vantaggio fiscale così ottenuto non può qualificarsi di per sé come indebito.* ”

Questa pronuncia poggia su una **condizione necessaria**, rappresentata dall’oggetto della scissione che deve essere una **azienda e non singoli beni**. Infatti, la stessa prassi poco oltre sottolinea “*Resta inteso che, affinché non siano ravvisabili profili di abuso del diritto, la scissione deve caratterizzarsi come un’operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata all’effettiva continuazione dell’attività imprenditoriale da parte di ciascuna società partecipante. Inoltre, non deve trattarsi di società sostanzialmente costituite solo da liquidità, intangibles o immobili, bensì di società che esercitano prevalentemente attività commerciali ai sensi dell’articolo 87, comma 1, lettera d), Tuir*”

Che la **scissione seguita dalla cessione** delle partecipazioni possa essere considerata **non abusiva**, purché abbia come oggetto un ramo di azienda, **rappresenta un assunto confermato**, inoltre, **dalla successiva [risoluzione n. 98/E/2017](#)**.

Sul punto, in realtà, si potrebbe obiettare che, se la **scissione di ramo di azienda** non è abusiva, poiché, comunque, le plusvalenze restano nel **perimetro del reddito d’impresa**, il medesimo ragionamento potrebbe essere esteso **anche ai singoli beni**. Se pensiamo ad una scissione di immobile, con la **cessione delle quote** è vero che si trasferisce la proprietà della società contenitore, ma l’immobile resta, comunque, **nel perimetro del reddito d’impresa**, sicché se in futuro fosse ceduto e vi fossero **plusvalenze significative esse sarebbero tassate**. Detto ciò, va preso atto che, ad oggi, la posizione interpretativa della Agenzia delle entrate sulla scissione abusiva del diritto è distinguere in modo chiaro la **scissione di azienda dalla scissione di singolo bene**.

Questa stessa posizione emerge nel testo del Correttivo lres di prossima approvazione che introduce un comma 15 quinquies al testo dell’[articolo 173, Tuir](#); norma che, come è noto, disciplina la **fiscalità della scissione**.

La modifica è inserita nel comparto generale della **nuova fiscalità della scissione scorporo** (articolo 16 del Correttivo), il che può generare qualche **confusione, nel senso di limitare l’impatto della disposizione antiabuso alla scissione con scorporo**. In realtà, non è così, poiché le modifiche all’[articolo 173, Tuir](#), per disciplinare la scissione con scorporo, sono contenute nei soli nuovi commi 15 ter e 15 quater dell’[articolo 173, Tuir](#), ma in tale articolo viene introdotto, anche un altrettanto nuovo comma 15 quinquies, la cui portata va al di là della scissione **con scorporo per ricomprendere tutte le scissioni**. La nuova regola afferma che, se **l’oggetto della scissione** (con scorporo oppure ordinaria, non importa) **è un’azienda**, allora la



norma di cui all'[articolo 10 bis, L. 212/2000](#), risulta inapplicabile, anche in relazione alla **cessione di partecipazioni** che eventualmente segue **la scissione stessa**.

A ben guardare, tale norma completa il **percorso di avvicinamento tra scissione e conferimento d'azienda**, e pone fine alla critica (giusta) di chi, nel passato, **non capiva il motivo per trattare diversamente** (sotto il profilo del tema abuso del diritto) il **conferimento di azienda dalla scissione di azienda**.

Infine, la **decorrenza di tale novità**: nelle intenzioni del legislatore del Correttivo Ires (comma 2 dell'articolo 16) le nuove disposizioni, compresa quella sull'abuso del diritto nella scissione, si applicano alle **operazioni poste in essere nel periodo d'imposta di approvazione definitiva del Correttivo Ires** stesso, quindi **verosimilmente il 2024**, il che **conferisce una valenza, in qualche modo parzialmente retroattiva**, alla nuova **disposizione di tutela del contribuente**.

ACCERTAMENTO***Riscossione: il pagamento mediante compensazione volontaria***di **Gianfranco Antico**

Convegno di aggiornamento

Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma

Scopri di più

Il **D.Lgs. 110/2024**, di riordino del sistema della **riscossione**, è intervenuto, fra l'altro, sull'[articolo 28-ter, D.P.R. 602/1973](#); norma che investe il **pagamento mediante compensazione volontaria** con **crediti d'imposta**.

Prima delle modifiche **apportate dall'[articolo 16, D.Lgs. 110/2024](#)** – le cui disposizioni si applicano a decorrere **dal sessantesimo giorno successivo alla data di entrata in vigore del regolamento del MEF**, come stabilito dal comma 5, dello stesso [articolo 16, D.Lgs. 110/2024](#) – l'Agenzia delle entrate, in sede di erogazione di un rimborso d'imposta, **verificava se il beneficiario risultava iscritto a ruolo** e, in caso affermativo, **trasmetteva in via telematica apposita segnalazione all'agente della riscossione** che aveva in carico il ruolo, mettendo a **disposizione dello stesso**, sulla contabilità di cui all'articolo 2, comma 1, del Decreto Mef 1.2.1999 (cioè, la contabilità speciale per l'effettuazione dei rimborsi da conto fiscale), **le somme da rimborsare**.

Ricevuta la segnalazione, l'Agente della riscossione notificava all'interessato una **proposta di compensazione** tra il credito d'imposta ed il debito iscritto a ruolo, **sospendendo l'azione di recupero** ed invitando il **debitore a comunicare entro sessanta giorni se intendeva accettare** tale proposta.

In caso di consenso, l'Agente della riscossione **movimentava le somme e le riversava**, ai sensi dell'[articolo 22, comma 1, D.Lgs. 112/1999](#), entro i limiti **dell'importo complessivamente dovuto** a seguito dell'iscrizione a ruolo.

In caso di **rifiuto** della predetta proposta (o di mancato tempestivo riscontro alla stessa), **cessavano gli effetti della sospensione** e l'Agente della riscossione comunicava, in via telematica, all'Agenzia delle entrate, che **non aveva ottenuto l'adesione** dell'interessato alla proposta di compensazione.

All'agente della riscossione spettava, comunque, il **rimborso delle spese sostenute** per la notifica dell'invito, nonché **un rimborso forfetario**.

Con le **novità apportate**, la procedura di compensazione volontaria **cambia volto**. Innanzitutto, occorre rilevare che è stato **fissato un limite alla compensazione** volontaria e **modificati gli inadempimenti**.

Infatti, solo in sede di erogazione di un rimborso d'imposta di ammontare **superiore a 500 euro comprensivi di interessi**, l'Agenzia delle entrate verifica **se il beneficiario risulta inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento**. In caso **affermativo**, trasmette in via telematica apposita segnalazione all'Agente della riscossione che ha in carico il ruolo, mettendo a disposizione dello stesso, **sulle contabilità speciali**, di cui all'articolo 3, comma 2, Decreto Mef 10.2.2011 (intestate agli agenti della riscossione ed aperte presso apposite sezioni di Tesoreria dello Stato), **le somme da rimborsare**.

In altri termini, al di là del limite fissato, la **verifica sugli inadempimenti del beneficiario** del rimborso viene effettuata sui pagamenti derivanti **dalla notifica di cartelle** e non più sull'esistenza dalle mere iscrizioni a ruolo. Inoltre, essendo stato pure modificato **[l'articolo 20-bis, D.Lgs. 46/1999](#)**, la compensazione volontaria investe **tutte le entrate iscritte a ruolo** dall'Agenzia delle entrate (e quindi anche in presenza di rimborsi ai fini delle imposte indirette), **nonché' dagli altri enti titolari del credito che si avvalgono** dell'Agenzia delle entrate-riscossione.

Rimane fermo il precedente procedimento: ricevuta la segnalazione, **l'Agente della riscossione notifica all'interessato una proposta di compensazione** tra il **credito d'imposta** ed il **debito iscritto a ruolo**, sospendendo l'azione di recupero ed invitando il debitore a comunicare entro **60 giorni se intende accettare tale proposta**.

In caso di accettazione della proposta, l'Agente della riscossione **movimenta le somme e le riversa**, ai sensi dell'**[articolo 22, comma 1, D.Lgs. 112/1999](#)**, **entro i limiti dell'importo complessivamente dovuto** a seguito dell'iscrizione a ruolo.

In caso di **rifiuto della predetta proposta** (o di mancato tempestivo riscontro alla stessa), **cessano gli effetti della sospensione** e l'Agente della riscossione comunica, in via telematica, all'Agenzia delle entrate, che **non ha ottenuto l'adesione dell'interessato alla proposta di compensazione**. In tal caso, le somme – diversamente dal passato – restano a disposizione dell'agente della riscossione, **fino al 31.12 dell'anno successivo a quello di messa a disposizione**, per **l'avvio dell'azione esecutiva**.

Non saranno più dovuti il rimborso delle spese sostenute per la notifica della proposta di compensazione nonché il rimborso forfetario prima previsto.

Euroconference, TeamSystem e ADC Nazionale insieme su un tema strategico: IA e Digitalizzazione degli Studi

di Redazione



Il 24 ottobre 2024, Euroconference e TeamSystem, insieme all'Associazione Dottori Commercialisti Nazionale (ADC) presentano un evento *web* gratuito che offrirà ai commercialisti una straordinaria opportunità per approfondire il tema, di imprescindibile attualità, su come le nuove tecnologie impattano sugli studi professionali: *L'Intelligenza artificiale e la digitalizzazione degli studi professionali*.

L'Intelligenza Artificiale è un'alleata fondamentale nel **percorso di trasformazione digitale degli Studi professionali**. I partecipanti scopriranno come sfruttare al meglio queste tecnologie per rivoluzionare il proprio modo di lavorare, migliorando l'efficienza operativa e offrendo servizi sempre più personalizzati e di alto valore per i propri clienti.

L'importanza della Collaborazione fra Euroconference, TeamSystem e ADC

ADC rappresenta dal 1929 i Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili in Italia, con una missione orientata alla difesa e alla promozione della professione. L'associazione è un punto di riferimento autorevole per i professionisti, fornendo supporto tecnico, consulenza e formazione continua.

Matteo Morici, Product Director BU Professional Solutions TeamSystem, sottolinea come *“la collaborazione con ADC valorizza le sinergie tra le reciproche competenze, per offrire ai partecipanti un'esperienza formativa che non solo aggiorni sulle normative, ma che esplori e metta in pratica le innovazioni tecnologiche che stanno ridefinendo la professione. La nostra missione è supportare i dottori commercialisti ed esperti contabili nel loro percorso di crescita e modernizzazione, offrendo strumenti che facilitano il lavoro quotidiano e migliorano l'efficienza operativa.”*

Maria Pia Nucera, Presidente ADC Nazionale, evidenzia che *“la sinergia con questi due player di mercato, leader nella formazione e nella tecnologia, garantirà un evento di grande valore, in grado di offrire competenze avanzate e soluzioni pratiche per affrontare le sfide della digitalizzazione. Partecipare a questo evento rappresenta un’opportunità per tutti i professionisti che vogliono comprendere e rimanere al passo con le ultime innovazioni tecnologiche e prepararsi a un futuro sempre più digitale.”*

L’evento si terrà in **diretta web il 24 ottobre 2024** dalle 15:30 alle 17:30 e consentirà di maturare 2 crediti formativi per i Commercialisti.

Relatori: *Diego Barberi*, Dottore Commercialista e *Penelope Pontillo*, Consulente *Presales Pro/Sme* TeamSystem
Apri i lavori: *Matteo Morici*, *Head of Product Management BU Professional Solutions* TeamSystem

[Rivoluziona il tuo modo di lavorare! Clicca qui per l’iscrizione gratuita](#)