



NEWS

Euroconference

Edizione di venerdì 18 Ottobre 2024

CASI OPERATIVI

Corretta compilazione della comunicazione preventiva

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Guida ai rimborsi spese e chilometrici ai dipendenti

di **Mauro Muraca**

CRISI D'IMPRESA

Qual è il regime delle autorizzazioni del Tribunale per le modifiche non sostanziali al piano, successive all'omologazione?

di **Emanuele Artuso**

ACCERTAMENTO

Crediti per Ricerca e Sviluppo: riversamento spontaneo al rush finale

di **Angelo Ginex**

LA LENTE SULLA RIFORMA

CPB: i valori esclusi dalla determinazione del reddito di lavoro autonomo

di **Gianfranco Antico**

BEST IN CLASS

Best in class 2024 – STUDIO NECCHIO

di **Studio Necchio**

CASI OPERATIVI

Corretta compilazione della comunicazione preventiva

di Euroconference Centro Studi Tributari

 **FiscoPratico** La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI** per lo **Studio** del **Commercialista** scopri di più >

In riferimento a un investimento che fruisce del c.d. credito imposta 4.0 relativo a un bene che verrà consegnato a dicembre 2024 e che verrà interconnesso a gennaio 2025 per un costo, ad esempio, di 90.000 euro, nella comunicazione preventiva e in quella di completamento come vanno compilati i campi relativi alla ripartizione della fruizione del credito d'imposta nel triennio?

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

**FiscoPratico**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Guida ai rimborsi spese e chilometrici ai dipendenti

di **Mauro Muraca**

Convegno di aggiornamento

La derivazione nel reddito d'impresa: semplice e rafforzata

[Scopri di più](#)

Normativa

Articolo 51 Tuir

Articolo 109, comma 5, Tuir

DM 19.11.2008

Prassi

Risoluzione n. 83/e/2016

Circolare n. 326/e/1997

Circolare n. 97/e/1997

Risoluzione n. 8/727/1985

Risoluzione n. 9/512/1982

Circolare n. 20/e/1986

Risoluzione n. 38/e/2014

Risoluzione n. 92/e/2015

Risposta a interpello n. 290/2023

Consulenza giuridica n. 5/2019

Risposte ad interpello n. 314/2021

Risposte ad interpello n. 328/2021

Risposte ad interpello n. 371/2021

Risposta a interpello n. 421/e/2023

Risoluzione n. 74/e/2017

Premessa

Ai sensi dell'[articolo 51, comma 1, Tuir](#), concorrono alla determinazione del reddito di lavoro dipendente anche i rimborsi spese, con esclusione di quanto disposto dal successivo comma 5, che definisce il **regime fiscale** da applicare alle **somme corrisposte** al dipendente, nell'ipotesi in cui questo sia incaricato di svolgere l'attività lavorativa **al di fuori della normale sede di lavoro** (c.d. trasferte o missioni), distinguendo a seconda che le prestazioni lavorative **siano o meno svolte nel territorio del Comune ove è ubicata la sede di lavoro**.



Nota bene

In particolare, ai sensi della citata disposizione, le indennità o rimborsi di spese per le trasferte effettuate:

- **nell'ambito del territorio comunale**, concorrono a formare il **reddito del dipendente**, se non comprovate da documenti provenienti dal vettore;
- **fuori del territorio comunale**, sono soggette a **tre distinti sistemi di tassazione** in ragione del tipo di rimborso scelto: analitico, forfetario e misto.

Trasferte nell'ambito del territorio comunale

Le indennità e i rimborsi di spese percepiti per le **trasferte nell'ambito del territorio comunale** in cui si trova la sede di lavoro concorrono **integralmente a formare il reddito del dipendente** percettore, ad esclusione dei **rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore**. Ai fini in esame, **non assume alcuna rilevanza**:

- **l'ampiezza del comune** in cui il dipendente ha la sede di lavoro, neppure nell'ipotesi in

cui esista una legge che preveda la corresponsione di una indennità per coloro che si recano in missione fuori dalla sede di servizio in località distanti almeno 10 chilometri (L. 417/1978);

- l'**eventuale ripartizione del territorio in entità subcomunali**, come le frazioni, dovendosi comunque aver riguardo al territorio comunale ([circolare n. 326/E/1997](#)).



Per quanto riguarda la **documentazione che legittima l'esclusione di tale rimborso di spesa** dal concorso al reddito imponibile, oltre alla documentazione rilasciata dal vettore (biglietti dell'autobus, ricevuta del taxi), è necessario che dalla documentazione interna risulti **in quale giorno l'attività del dipendente è stata svolta all'esterno della sede di lavoro** ([circolare n. 326/E/1997](#)).

Il rimborso per utilizzo del servizio di "car sharing"

Non partecipano, inoltre, a formare il reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'[articolo 51, comma 5, Tuir](#), i **rimborsi delle spese sostenute dai dipendenti per l'utilizzo del servizio di "car sharing"**, in occasione di trasferte effettuate nell'ambito del territorio comunale in cui è ubicata la sede di lavoro, a **condizione che il documento rilasciato dalla società** (che fornisce il servizio in parola) sia **idoneo ad attestare**, analogamente ai documenti provenienti dal vettore:

- l'**effettivo spostamento dalla sede di lavoro** e;
- l'**utilizzo del servizio da parte del dipendente** ([risoluzione n. 83/E/2016](#))

Casistica

Indennità o rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore

Assoggettamento fiscale

Assoggettamento al 100%

Trasferte fuori del territorio comunale

L'[articolo 51, comma 5, Tuir](#), disciplina, invece, in maniera dettagliata, il trattamento dei **rimborsi di spese erogati in occasione di trasferte effettuate al di fuori della sede abituale di lavoro**, individuando tre **diversi regimi di tassazione**, in funzione del differente sistema di

corresponsione adottato:

- **forfetario;**
- **analitico** (o piè di lista);
- **misto.**



Nota bene

La scelta di uno dei tre sistemi risulta essere **vincolante per l'intera durata della trasferta**, poiché **non è consentito adottare**, nell'ambito della stessa missione, **criteri diversi per le singole giornate**.

Il rimborso forfetario

La norma prevede che, qualora **l'indennità di trasferta venga corrisposta in misura forfetaria**, la stessa non concorre a formare il reddito del percipiente fino all'importo massimo di euro 46,48 giornaliero (limite elevato ad euro 77,47 per le trasferte all'estero), al **netto delle spese di viaggio e di trasporto**, in quanto esse saranno rimborsate integralmente **in base ai giustificativi di spesa emessi dal vettore**, ovvero all'indennità chilometrica previamente autorizzata.



L'importo delle indennità non soggetto a tassazione **non subisce**, comunque, **alcuna riduzione con riferimento alla durata della trasferta**, per cui non importa che la stessa **sia inferiore alle 24 ore** o che, comunque, non comporti alcun pernottamento fuori sede, poiché la quota di franchigia esclusa da imposizione **resta fissata entro i limiti stabiliti dalla norma** ([circolare n. 326/E/1997](#)).

Il regime di esenzione in argomento è esteso anche **ai rimborsi analitici delle spese di viaggio**

e trasporto, comprese quelle corrisposte sottoforma di indennità chilometriche, le quali non concorrono a formare il reddito **quando le stesse vengono rimborsate separatamente** sulla base di idonea documentazione; sono, invece, **soggetti ad imposizione**, tutti i rimborsi di spese che, pur se analiticamente documentati, vengono **corrisposti in aggiunta all'indennità forfetaria di trasferta** (salvo quanto specificatamente previsto per le ipotesi di rimborso misto).



Per quanto riguarda la documentazione relativa alle spese rimborsate forfetariamente, è necessario che l'impresa, prima dell'inizio della trasferta, **predisponga un ordine di trasferta** o successivamente, a trasferta avvenuta, **faccia predisporre dal dipendente un'apposita dichiarazione per la missione svolta**. Si sottolinea che, in tale caso, nessun documento dovrà essere **acquisito da parte dell'impresa** per le spese liquidate forfetariamente.

L'impresa dovrà provvedere ad **effettuare la ritenuta per le somme erogate**, ad esclusione di quelle relative alle spese di viaggio, a titolo d'indennità di trasferta che eccedono i limiti di esenzione stabiliti dall'[articolo 51 Tuir](#): in altri termini, in caso di trasferta in Italia (fuori dal comune di lavoro), il datore di lavoro **effettuerà la ritenuta solo e unicamente per le somme erogate a titolo d'indennità forfetaria che eccedono il limite di euro 46,48 giornaliero**.

Casistica

Indennità percepite per le trasferte fuori del territorio comunale, al netto delle spese di viaggio e di trasporto

Assoggettamento fiscale Italia

Esente fino all'importo giornaliero di euro 46,48

Eestero

Esente fino all'importo giornaliero di euro 77,47

Il rimborso analitico o piè di lista

Il datore di lavoro può rimborsare ai propri dipendenti, in modo dettagliato, le spese sostenute durante le trasferte effettuate al di fuori del territorio comunale, sulla base di **idonea documentazione giustificativa esibita dal lavoratore**.

**Nota bene**

I **compensi in parola** – concernenti le spese di vitto, alloggio, viaggio e trasporto, comprese quelle erogate a titolo di indennità chilometrica determinati su base analitica – **non concorrono**, in nessun caso, a **formare il reddito del lavoratore dipendente**.

Allo stesso modo, **non concorrono a formare il reddito del dipendente** i rimborsi delle altre spese sostenute nel corso delle trasferte quali, ad esempio, quelle per la lavanderia, il telefono, il parcheggio e le mance, anche non documentabili, **purché analiticamente attestate dal dipendente e fino ad un importo massimo giornaliero di:**

- euro 15,49 per le trasferte in Italia;
- euro 25,82 per le trasferte effettuate all'estero.



L'eventuale **corresponsione di una indennità aggiuntiva** al rimborso analitico, indipendentemente dall'importo, concorre interamente a **formare il reddito di lavoro dipendente**.

Nel caso di rimborso a piè di lista, il dipendente alla fine della trasferta **dovrà predisporre una nota**, connessa ad una specifica dichiarazione, a cui alleggerà **tutti i giustificativi di spesa necessari per il rimborso**.



La documentazione giustificativa delle spese di vitto, alloggio e viaggio, sostenute dal dipendente o dal collaboratore in trasferta, deve essere intestata agli stessi con l'indicazione

del relativo codice fiscale. In particolare, se viene utilizzata **la ricevuta fiscale è necessario che la stessa sia integrata**, a cura dell'emittente, con **il nominativo e codice fiscale del dipendente o del collaboratore che ha sostenuto la spesa**.

I costi possono essere documentati anche con scontrino fiscale, purché vi siano indicati il codice fiscale del dipendente, la natura, la qualità e la quantità dell'operazione ([circolare n. 97/E/1997](#)): è, inoltre, ammessa la possibilità di utilizzare carte di credito intestate alle aziende (risoluzione n. 8/727/1985).



Nota bene

Il **requisito dell'intestazione non è necessario per alcuni documenti di viaggio** (es. biglietti ferroviari), come pure per i prospetti di liquidazione delle indennità chilometriche che possono ritenersi idonei ai fini in esame, anche in mancanza dell'intestazione, a condizione che tali documenti siano manifestamente correlati rispettivamente **all'incarico conferito al lavoratore ed alla specifica autorizzazione per l'uso di mezzi propri**.

Le **spese per cui non è possibile ottenere un documento intestato** (spese minute, mance o spese telefoniche) possono essere considerate sufficientemente documentate sulla **base delle semplici dichiarazioni del dipendente** (risoluzione n. 9/512/1982).

Trasferte estero sostenute dagli autotrasportatori

Per le trasferte all'estero, con riferimento alle spese sostenute dagli autotrasportatori, è stato ritenuto che tali spese si considerino idoneamente documentate se dal documento stesso si evincono i seguenti elementi ([circolare n. 20/E/1986](#)):

- i **soggetti tra cui avviene l'operazione commerciale**;
- la **natura, qualità e quantità dei beni** o delle prestazioni oggetto della transazione economica;
- il **corrispettivo pagato**;
- la **data di effettuazione dell'operazione**.



In relazione ai diversi ordinamenti esistenti nei singoli Stati, è, tuttavia, considerata idonea la documentazione rilasciata nello Stato estero secondo la legislazione ivi in vigore, anche se non conforme a quella prescritta dalla normativa italiana: **tutte le spese analiticamente documentate** saranno **escluse dall'assoggettamento a ritenuta**, deducibili dall'impresa, nei limiti indicati dall'[articolo 95, Tuir](#).

Casistica

Assoggettamento fiscale Italia

Eestero

Indennità percepite per le trasferte fuori del territorio comunale, al netto delle spese di viaggio e di trasporto in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto

Qual è il regime delle autorizzazioni del Tribunale per le modifiche non sostanziali al piano, successive all'omologazione?

di Emanuele Artuso

OneDay Master

Composizione negoziata della crisi alla luce del nuovo correttivo al Codice della Crisi

Scopri di più

Nell'ambito della **fase post omologazione del concordato preventivo**, un tema di **non trascurabile impatto operativo** riguarda la **disciplina degli atti gestori** non espressamente contemplati dal piano, anche alla luce del seguente "intreccio", ossia:

- della loro possibile configurabilità quali **atti di straordinaria amministrazione** e;
- dell'eventualità che questi debbano richiedere **l'autorizzazione degli organi della procedura**.

Ci si riferisce, in particolare, a quegli atti che **non concretino modifiche sostanziali**, laddove per "sostanziali" si possono assumere le categorizzazioni chiaramente offerte dai recentissimi *Principi di attestazione dei piani di risanamento*, Versione 2024 (cfr. nel dettaglio par. 9.2.1 e 9.2.2), secondo i quali "*Si considerano **modifiche sostanziali al Piano**, meritevoli di nuova attestazione, solo quelle che **impattano sulla fattibilità originariamente prevista o sul soddisfacimento dei creditori**. Non si considera modifica sostanziale del Piano il **verificarsi di eventi previsti da scenari alternativi** già oggetto dell'attestazione*", aggiungendo poi che "*La modifica o lo scostamento del Piano è da ritenersi sostanziale nel caso in cui si verifichino congiuntamente **tutte le seguenti situazioni***:"

1. *presenza di scostamenti rispetto al contenuto ed alle previsioni del Piano, tale da **incidere sulla realizzabilità dello stesso***;
2. *lo scostamento **non è "assorbito" da risparmi (savings) e/o correttivi e meccanismi di aggiustamento***;
3. ***cambiamento significativo della strategia del Piano***".

Se ne ricava che le modifiche sostanziali del piano sono integrate in casi **particolarmente importanti**, non a caso i richiamati Principi le contemplano, laddove gli elementi ricorrano congiuntamente!

Tanto premesso, merita primariamente porre in evidenza che, nella fase dell'esecuzione, **non tutti gli atti di straordinaria amministrazione debbono ricevere l'autorizzazione de qua:**

diversamente, si finirebbe per abbracciare una sorta di **“espansione” applicativa della disposizione** dell’articolo 94 C.C.I.A.A. (già [articolo 167, comma 2, L.F.](#)), che non pare fondatamente **sostenibile** in difetto di validi argomenti rinvenibili dal **sistema della disciplina concorsuale**.

In ogni caso, sul punto, nel corso del tempo si è registrato un **non indifferente dibattito giurisprudenziale**, che val la pena recuperare in alcune delle **proprie pronunce più importanti** (pur riferite alla Legge Fallimentare, non già al Codice della Crisi).

Secondo Tribunale Monza, 15.2.2015, nella fase in esame, l’attività continua sotto la direzione e il controllo dello stesso imprenditore, il quale può compiere **qualsiasi tipo di atto senza necessità di autorizzazione**, con l’unico limite di indirizzare l’attività d’impresa alla **realizzazione del piano**.

Inoltre, Tribunale Roma, 14.4.2016, ha affermato che, nel concordato preventivo con continuità aziendale, con l’omologazione della proposta, il **debitore riacquista la piena disponibilità nella gestione del suo patrimonio**. Con la chiusura della procedura, infatti, viene meno il principio dello “spossessamento attenuato”, sicché l’imprenditore può compiere qualsiasi tipo di atto senza necessità di autorizzazione, con l’unico limite di **indirizzare l’attività d’impresa alla realizzazione del piano**.

Ancora, Tribunale Padova, 29.7.2015, secondo cui il debitore deve operare nel **rispetto del piano**; in questa fase, il Tribunale **non è munito di poteri autorizzativi** ed il suo ruolo è **limitato al controllo**, tramite il commissario giudiziale, dell’attività gestoria svolta dagli amministratori.

Insomma, questo corpus di approdi giurisprudenziali pare escludere la obbligatorietà dell’autorizzazione del Tribunale con riferimento agli atti di cui sopra, essendo venuti meno i vincoli propri della **fase anteriore all’omologazione**.

Più recentemente, si riscontrano ulteriori pronunciamenti di significativa pregnanza, portatori di ulteriori sfumature interpretative.

Ad esempio, Tribunale Siracusa, 28.4.2023, riguardante l’ipotesi di adesione alla disciplina speciale e temporanea, recata dalla c.d. “rottamazione quater”, perfezionata nella fase di esecuzione: ebbene, con l’omologazione del concordato, la società debitrice ha **riacquisito la piena disponibilità del suo patrimonio**, fatta eccezione per i beni sottoposti a liquidazione. Pertanto, la società può assumere le proprie determinazioni, **senza necessità di autorizzazione** e/o nulla osta da parte degli organi giudiziari, fermo restando l’obbligo della debitrice di **apprestare completa e puntuale esecuzione alla proposta concordataria** e di **non compiere atti che possano recare pregiudizio ai creditori**. E’ bene sottolineare che le conclusioni del Tribunale di Siracusa muovono dalle seguenti premesse, ossia che **con l’omologazione si esaurisce la procedura** di concordato preventivo, aprendosi una fase meramente esecutiva, durante la quale il debitore riacquista la disponibilità del proprio patrimonio e ripristina la propria gestione, secondo le modalità e le regole previste nel piano, senza necessità di

un'autorizzazione del giudice delegato o del Tribunale, nel caso in cui intenda compiere un atto sia di ordinaria sia di straordinaria amministrazione. Le uniche limitazioni, cui soggiace il debitore, sono quelle **imposte dall'esecuzione del concordato**, ossia quelle derivanti dalla necessità di conformarsi agli obblighi assunti verso i creditori sociali; durante la fase esecutiva, il debitore deve, infatti, compiere gli atti necessari all'esecuzione del piano di concordato, indicati nel decreto di omologa, sotto la **sorveglianza degli organi della procedura**. **Dopo l'omologazione**, dunque, il debitore – salvo il caso di concordato con cessione di beni e salvo il caso di diverse indicazioni contenute nel piano omologato – riacquista la piena capacità dispositiva patrimoniale e la libertà di esercizio dell'attività imprenditoriale, essendo egli **libero di compiere qualsiasi atto negoziale**, senza bisogno di autorizzazioni e senza comminatorie di invalidità ed inefficacia dell'atto.

A fronte di questo quadro, va segnalato che si è espresso in senso contrario il **Tribunale Genova**, 27.6.2023 che, nel ritenere legittima la modifica all'esecuzione del piano già omologato, ha ritenuto, tuttavia, doverla **subordinare alla propria autorizzazione**.

Infine, su una posizione ancor più peculiare si posiziona Tribunale Milano, 17.11.2022, secondo cui, in considerazione del nesso esistente tra piano e proposta – la proposta è infatti approvata dai creditori in base ad un piano – può discutersi delle condizioni in presenza delle quali, pur di adempiere alla proposta, il **concordante possa modificare il piano**, ma la proposta approvata e omologata costituisce comunque la regola ([articolo 1372 cod. civ.](#)) dei **rapporti tra debitore e creditori anteriori**. Da ciò, ne consegue che, una volta cristallizzato il rapporto tra creditori e debitore con l'omologazione del concordato, la **proposta di trattamento ai creditori** – quantomeno con riferimento al tempo, alla misura e alle modalità di soddisfacimento – **non può più essere oggetto di ulteriori interventi**:

- **da parte del Tribunale**, che ha il **potere di omologare**, sussistendone le condizioni di legge, il concordato e non di espropriare ai creditori i diritti, se del caso già falcidiati, come sanciti nella proposta concordataria;
- **da parte del giudice delegato**, i cui poteri sono **limitati dal decreto di omologazione**, sempre al fine di dare attuazione alla proposta concordataria;
- da parte **del Comitato dei Creditori**, i quali esercitano poteri di vigilanza, ma che non possono disporre dei diritti dei creditori concorsuali;
- da parte **degli stessi creditori concorsuali**, i quali individualmente possono solo scegliere se, nonostante gli eventuali inadempimenti riscontrati, **agire o meno per la risoluzione del concordato**, senza che in alcun luogo sia prevista la possibilità di una loro convocazione per esprimere la loro eventuale adesione alla **modifica della proposta concordataria**.

Come si può notare, il quadro giurisprudenziale si presenta comunque **variegato e ricco di declinazioni**: meriterà una attenta valutazione, l'eventuale evoluzione interpretativa, alla luce delle modifiche intercorse in **alcuni principi sistematici della materia concorsualistica**, tanto ad opera del Codice della Crisi, quanto del **recentissimo Correttivo-ter**.



In particolare, potrebbe forse incidere il novellato [articolo 118-bis](#) che, con riferimento alle modifiche sostanziali del piano, successive all'omologazione, prevede, ora, un **procedimento più rigoroso e contemplante** espressamente un **intervento del Tribunale**, laddove si detta che *“verificata la natura sostanziale delle modifiche rispetto all'adempimento della proposta, dispone che il piano modificato e l'attestazione siano pubblicati nel registro delle imprese e comunicati ai creditori a cura del commissario giudiziale”*. In ogni caso, ad avviso di chi scrive, va tenuta ben distinta **la modifica “sostanziale” da quella “non sostanziale”**, proprio per la diversa natura e portata di cui si è dato conto in apertura.

ACCERTAMENTO

Crediti per Ricerca e Sviluppo: riversamento spontaneo al rush finale

di **Angelo Ginex**

OneDay Master

Quadro d'insieme dei temi di Riforma dello Statuto del contribuente, dell'accertamento e del contenzioso

Scopri di più

Uno dei temi che sta tenendo banco in questo periodo, è indubbiamente quello attinente alla **procedura di riversamento spontaneo dei crediti di imposta per l'attività di ricerca e sviluppo**.

Rammentiamo che la procedura di **riversamento spontaneo**, prevista dall'[articolo 5, commi da 7 a 12, D.L. 146/2021](#), consente di regolarizzare, **senza** applicazione di **sanzioni e interessi**, gli **indebiti utilizzi in compensazione** del **credito di imposta** per **investimenti in attività di ricerca e sviluppo**, di cui all'[articolo 3, D.L. 145/2013](#).

Tale procedura è riservata ai soggetti che intendono **riversare il credito maturato** a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 (quindi, **negli esercizi 2015-2019**) e **utilizzato indebitamente in compensazione** fino alla data di entrata in vigore della norma che ha introdotto la procedura medesima, ossia **fino al 22.10.2021**.

Accanto alla procedura di riversamento, il legislatore ha previsto la facoltà di richiedere, ai sensi dell'[articolo 23, D.L. 73/2022](#), una **certificazione postuma** attestante la qualificazione degli **investimenti** ai fini della loro classificazione nell'ambito delle attività di ricerca e sviluppo.

Tale certificazione esplica **effetti vincolanti** nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, tranne nel caso in cui, sulla base di una non corretta rappresentazione dei fatti, la **certificazione venga rilasciata per una attività diversa da quella concretamente realizzata**. Essa, inoltre, è rilasciata da determinati **soggetti abilitati** che si attengono, nel processo valutativo, a quanto previsto da apposite **linee guida**, periodicamente elaborate ed aggiornate.

In tale contesto, è intervenuto il **D.L. 39/2024** che ha ulteriormente **prorogato il termine** per avvalersi della **procedura di riversamento** in parola, prevedendo che la **nuova scadenza** per la presentazione dell'istanza è fissata **al prossimo 31.10.2024**.

Sulla materia, poi, impattano inevitabilmente le modifiche introdotte dal **D.Lgs. 87/2024**, il

quale è intervenuto sull'[articolo 1, D.Lgs. 74/2000](#) operando una più puntuale distinzione tra **crediti non spettanti e crediti inesistenti**. Alla lettera **g-quater**) è precisato che per “**crediti inesistenti**” si intendono:

- i crediti per i quali **mancano, in tutto o in parte, i requisiti oggettivi o soggettivi** specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento;
- i crediti per i quali i requisiti oggettivi e soggettivi di cui sopra sono oggetto di **rappresentazioni fraudolente**, attuate con **documenti materialmente o ideologicamente falsi, simulazioni o artifici**;

Invece, alla lettera **g-quinquies**) è precisato per “**crediti non spettanti**” si intendono:

- i crediti **fruiti in violazione delle modalità di utilizzo** previste dalle leggi vigenti ovvero, per la relativa eccedenza, quelli **fruiti in misura superiore** a quella stabilita dalle norme di riferimento;
- i crediti che, pur in presenza dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente indicati nella disciplina normativa di riferimento, sono **fondati su fatti non rientranti nella disciplina attributiva del credito per difetto di ulteriori elementi o particolari qualità richiesti ai fini del riconoscimento del credito**;
- i crediti **utilizzati in difetto dei prescritti adempimenti amministrativi** espressamente previsti a pena di decadenza.

È chiaro che, in virtù di quanto sopra indicato, solo il **credito di imposta per l'attività di ricerca e sviluppo** rientrante in quest'ultima definizione, potrà essere oggetto della **procedura di riversamento** in parola.

Inoltre, soffermandoci per un attimo sul **concetto di “innovazione”** che sovente è al centro delle **attività di recupero** dei crediti per l'attività di ricerca e sviluppo, è bene evidenziare che il **Ministero delle Imprese e del made in Italy, in data 5.7.2024**, ha disposto la pubblicazione del **D.M. 4.7.2024**, contenente le “**Linee guida**” per la corretta applicazione del **credito d'imposta in attività di ricerca e sviluppo**, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica.

Con specifico riferimento al tema dell'**innovazione**, viene richiamato innanzitutto il **quadro normativo** di cui all'[articolo 1, comma 201, L. 160/2019](#) e all'**articolo 3, Decreto MISE 26.5.2020**.

Successivamente, si cita il cd. “**Manuale di OSLO**”, *standard* di riferimento in tema di ricerca, sviluppo e innovazione. Nello specifico, esso chiarisce che per definirsi tali, le **attività di innovazione** devono rispettare i seguenti **quattro requisiti: conoscenza, novità rispetto ai potenziali utilizzi, implementazione e creazione di valore**.

Dall'analisi di tali **requisiti** (o, comunque, delle citate **Linee guida** in genere) emergono interessanti **indicazioni** che, **vista l'imminente scadenza del 31.10.2024**, possono **orientare la scelta** del contribuente o, perlomeno, essere **utilizzati in chiave difensiva**, offrendo spunti

molto interessanti.

CPB: i valori esclusi dalla determinazione del reddito di lavoro autonomo

di Gianfranco Antico

Seminario di specializzazione

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

Scopri di più

Il **reddito di lavoro autonomo** è quello derivante dall'esercizio di attività lavorative diverse da quelle di impresa o di lavoro dipendente. Sotto il profilo fiscale, sono previste **due tipologie di reddito di lavoro autonomo**:

- **attività artistiche e professionali** (articolo 53, comma 1, Tuir), esercitate in **modo professionale** (ovvero sistematico e organizzato) e **abituale** (ovvero in maniera regolare, stabile e non occasionale);
- **altre attività di lavoro autonomo**, elencate in modo tassativo dall'[articolo 53, comma 2, Tuir](#).

Sul piano fiscale, come rilevato dalla **circolare della G.d.F. n. 1/2018**, la definizione di reddito di lavoro autonomo ha **natura residuale**, “*nel senso che il legislatore ha inteso definire come tali quei redditi che non derivano né da attività di lavoro dipendente né dall'esercizio di un'impresa*”, pur indicando gli elementi che caratterizzano la particolare attività (autonomia, professionalità, abitualità, e natura non imprenditoriale).

È considerato reddito di lavoro autonomo, anche quello derivante **dall'esercizio in forma associata**, di cui all'[articolo 5, comma 3, lett. c, Tuir](#); in tali casi, il reddito è determinato in capo all'associazione professionale ed è imputato agli associati in **base al principio di trasparenza**.

I contribuenti esercenti arti o professioni, ai quali si rendono **applicabili gli ISA**, **accedono al concordato preventivo biennale**, in presenza di **determinati requisiti**.

In particolare, fra l'altro, per poter ricevere una proposta di CPB, **i contribuenti devono aver applicato gli ISA nel periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta**. Nel caso in cui il contribuente eserciti **due attività diverse**, l'Agenzia formulerà **due distinte proposte** per le due diverse tipologie reddituali, a cui il contribuente potrà aderire **sia congiuntamente che individualmente** (cfr. punto 6.1 della [circolare n. 18/E/2024](#)).

La proposta di concordato, se accettata, definisce il reddito di impresa e di lavoro autonomo e (solo per i soggetti ISA) la **base imponibile IRAP, per gli anni 2024 e 2025**, ad eccezione dei **soggetti in regime forfettario**, per i quali, in via sperimentale, l'adesione al CPB rileva **per il solo anno 2024**.

Resta esclusa, invece, **dal concordato preventivo biennale, l'IVA**, che continua ad applicarsi secondo le ordinarie disposizioni e a vincolare i contribuenti a tutti i conseguenti adempimenti.

Per quanto riguarda i soggetti ISA, i redditi oggetto di concordato investono il reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni, di cui **all'[articolo 54, comma 1, Tuir](#), senza considerare i valori relativi a:**

- a) **plusvalenze e minusvalenze;**
- b) **redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in società di persone e associazioni** di cui all'[articolo 5, Tuir](#);
- c) ai **corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela** o di elementi immateriali, riferibili all'attività artistica o professionale, di cui al comma 1-quater, del citato [articolo 54, Tuir](#).

Osserva la [circolare n. 18/E/2024](#), che dal tenore letterale della norma si evince che la logica perseguita dal legislatore sia quella di **escludere dalla proposta di CPB quelle componenti reddituali non tipicamente riconducibili alla attività propria dell'artista o del professionista**, in quanto correlate a fattori ad essa esogeni. Tali componenti reddituali positivi e negativi dovranno, poi, concorrere, insieme al reddito concordato, alla **determinazione del reddito complessivo**, da assoggettare a tassazione nelle **annualità d'imposta 2024 e 2025**.

In caso di reddito da lavoro autonomo, **il saldo netto** tra il reddito concordato e le plusvalenze e le minusvalenze, i corrispettivi percepiti a seguito della cessione della clientela o di elementi immateriali e i redditi derivanti da partecipazioni, **non può essere inferiore a 2.000 euro**; nel caso di società semplici e di soggetti a esse equiparati, ai sensi dell'[articolo 5, Tuir](#), il limite di euro 2.000 sarà **ripartito tra i soci o associati**, secondo le rispettive **quote di partecipazione**.

Sicuramente fra le componenti escluse spiccano i **corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali**, riferibili all'attività artistica o professionale, di cui al comma 1-quater, del citato [articolo 54, Tuir](#), introdotto dal D.L. 223/2006; norma che ha confermato **l'imprenditorializzazione giuridica dell'attività professionale**. In altri termini, il legislatore ha preso coscienza **del valore dell'avviamento intellettuale**, frutto anche dell'analisi di tali problematiche operata nel corso di questi anni (si confronti la [risoluzione n. 177/E/2001](#), in ordine alla valorizzazione degli **intangibile assets**, quali "*risorse intangibili relative al capitale umano*", e "*capitale intellettuale dell'impresa, considerato nel triplice aspetto di capitale organizzativo, capitale umano e capitale relazione*", e **la sentenza della Corte di Cassazione n.**

2860/2010).

Da una parte, quindi, il legislatore utilizza **un termine laico – cessione di clientela** – e dall'altra parte impiega **termini espansivi – elementi immateriali, comunque, riferibili** – cercando così di attrarre tutti i fattori legati all'attività professionale (capacità organizzativa, marchio, tipo di clientela, ubicazione, valore economico e finanziario dello studio etc). Come affermato dal **Consiglio dei dottori commercialisti e degli esperti contabili nella circolare n. 1/IR /2008**, la norma cerca di "sterilizzare", sotto il profilo fiscale, i dubbi relativi alla corretta qualificazione delle fattispecie innanzi menzionate.

Il legislatore è intervenuto, allora, anche **sull'[articolo 17, comma 1, Tuir](#)**, considerando assoggettabili **a tassazione separata** anche i corrispettivi delle **cessioni di studi professionali**, a condizione che la riscossione avvenga **in un'unica soluzione** (lett. g-ter) ovvero, secondo quanto precisato dall'Agenzia delle entrate, **in più rate, ma nel corso dello stesso periodo d'imposta** ([circolare n. 11/E/2007](#) – **paragrafo 7.1**).

In ordine a tale tematica/problematica, per quanto possa essere di interesse ai fini della **valutazione all'accesso al CPB**, con la [risposta ad interpello n. 466/2019](#), l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che **la mera cessione di un portafoglio clienti non possa, da sola, integrare la struttura organizzativa aziendale, e, quindi, la cessione di ramo d'azienda, fuori campo Iva, ex [articolo 2, comma 3, lett. b\), D.P.R. 633/1972](#)**. Per l'Agenzia delle entrate, il **"portafoglio clienti" non è una azienda, "in quanto trattasi di un unico asset patrimoniale, e non di un'organizzazione idonea, nel suo complesso, allo svolgimento di un'attività produttiva. La clientela (ossia il complesso dei clienti selezionati ed acquisiti nel tempo), infatti, rappresenta una componente del valore dell'avviamento definito appunto " portafoglio clienti" che può essere trasferito integralmente anche in modo separato dall'azienda, in quanto suscettibile di autonoma valutazione economica"**. Per l'Amministrazione finanziaria, **l'operazione descritta è qualificabile come cessione di un singolo bene e non come cessione di ramo d'azienda**. *"Tale posizione risulta anche in linea con l'orientamento giurisprudenziale, nazionale e unionale, secondo cui un'operazione di cessione del c.d. "pacchetto clientela" può essere considerata come cessione di ramo di azienda solo ed esclusivamente quando il "portafoglio clienti", interamente considerato, costituisce un complesso organico dotato di autonoma potenzialità produttiva (Corte Giustizia CE n. 50/91; Cass. n. 897 del 2002; Cass. n. 206 del 2003). Alla fattispecie in esame, pertanto, non è applicabile l'esclusione dal campo di applicazione IVA disposta a norma dell'art. 2 del d.P.R. n. 633 del 1972. Conseguentemente, l'imposta di registro si applica in misura fissa, come previsto dall'art. 40 del d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131"*.

BEST IN CLASS

Best in class 2024 – STUDIO NECCHIOdi **Studio Necchio** **FiscoPratico** La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI** per lo **Studio del Commercialista** [scopri di più >](#)

Studio Necchio, fondato nel 1999 da Alessandro Necchio, consulente del lavoro e tributarista, rappresenta un pilastro nel settore della consulenza professionale. Lo Studio ha registrato una crescita significativa nel corso degli anni, ampliando sia il personale che le competenze interne. Accanto ai tradizionali servizi di *accounting*, ha sviluppato soluzioni avanzate in ambito *payroll* ed HR, offrendo così un servizio completo e su misura per le imprese di medio-grandi dimensioni.

Uno dei settori di riferimento dello Studio è il *Food & Beverage*, con particolare attenzione alle catene di ristorazione. La gestione di questo settore è notoriamente complessa a causa della variabilità del personale, dei turni di lavoro e della gestione delle aperture e chiusure dei locali. In questo contesto, velocità, efficienza e comunicazioni tempestive sono valori fondamentali che contraddistinguono Studio Necchio. Grazie a questi principi, lo Studio è riuscito a stabilire *partnership* durature con i propri clienti, affiancandosi a loro come un vero e proprio *Business Partner* e proponendo soluzioni *tailor-made* per ogni esigenza aziendale, anche attraverso servizi *temporary*.

Per garantire una maggiore vicinanza ai propri clienti, Studio Necchio ha aperto sedi a Padova, Milano, Bologna, Cortina d'Ampezzo e, prossimamente, Roma. La forza della squadra, composta da oltre 50 dipendenti e collaboratori, rappresenta il vero valore aggiunto dello Studio: un gruppo di lavoro competente e coeso, capace di accogliere i clienti con il sorriso e di gestire le pratiche più complesse con professionalità e gentilezza. Particolare attenzione è riservata alla formazione del personale, attraverso corsi periodici su tematiche specifiche e attività di *team building* finalizzate a migliorare la gestione delle situazioni più intricate.

La decisione di partecipare al concorso “*Best in Class 2024*” è nata dalla volontà di far conoscere Studio Necchio ai professionisti partecipanti, in particolar modo per mostrarne i valori ed il metodo con cui il team che lo compone lavora quotidianamente, come la passione nel soddisfare le richieste dei clienti ed il trattare le aziende come fossero proprie.

L'obiettivo dello Studio è sempre stato quello di essere un punto di riferimento solido per le aziende clienti ed un *benchmark* della consulenza del lavoro, contabile ed amministrativa.



Lo Studio si distingue per l'innovazione, la competenza e la creatività, proponendo soluzioni efficaci che permettono di crescere insieme alle aziende clienti. L'approccio del team è orientato al futuro, consapevole che rompere gli schemi e provocare il cambiamento può portare a risultati eccellenti. Il premio ricevuto per l'area Crescita e Competenza tra i "Best in Class 2024" rappresenta una grande soddisfazione e un riconoscimento per i 25 anni di lavoro svolto. Come recita una frase celebre: *"In gara si va a ritirare le medaglie, ma queste si vincono prima, negli allenamenti"*. I concetti cardine dello Studio sono mettere le persone al centro, sia come componenti del team che come clienti, e dedicare un'attenzione particolare alle aziende che affidano loro i propri beni più preziosi.

L'iniziativa di Cernobbio è stata un'occasione estremamente interessante e ricca di spunti di riflessione. La capacità di riunire numerosi professionisti in una location speciale ha permesso una fruttuosa interazione tra le parti, favorendo lo sviluppo di nuove idee e opportunità. La giornata ha dimostrato il valore della condivisione e del confronto tra professionisti del settore, evidenziando l'importanza di tali eventi per la crescita e lo sviluppo professionale.