



NEWS

Euroconference

Edizione di martedì 14 Gennaio 2025

CASI OPERATIVI

Applicabilità dell'esenzione Irpef per i lavoratori sportivi

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Stop all'autofattura denuncia

di Alessandro Bonuzzi

IVA

Status di esportatore abituale e volume d'affari Iva

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

IVA

Il regime di non imponibilità IVA delle provviste e dotazioni di bordo

di Marco Peirolo

IMPOSTE SUL REDDITO

Riflessi fiscali nel conferimento e trasformazione di studio professionale

di Luciano Sorgato, Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

La nuova disciplina sulla deducibilità del costo di acquisizione della clientela alla luce del D.Lgs. 192/2024

di Giangiacomo Buzzoni di MpO & Partners

CASI OPERATIVI

Applicabilità dell'esenzione Irpef per i lavoratori sportivi

di Euroconference Centro Studi Tributari

 **FiscoPratico** La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI** per lo **Studio del Commercialista** [scopri di più >](#)

Una Società Sportiva Dilettantistica ha in forza dei lavoratori subordinati che non hanno optato per il versamento dei contributi al nuovo fondo lavoratori sportivi.

A tal fine si chiede se:

- 1) al lavoratore subordinato sportivo (istruttore) è applicabile l'esenzione Irpef fino ai 15.000 euro ex articolo 36, comma 6, D.Lgs. 36/2021;
- 2) al lavoratore subordinato con mansioni amministrative (*receptionist*, svolgimento pratiche amministrative) è applicabile l'esenzione Irpef fino ai 15.000 euro ex articolo 36, comma 6, D.Lgs. 36/2021, in quanto l'articolo 37, comma 4, D.Lgs. 36/2021 cita "*quale sia la tipologia del rapporto*";
- 3) al lavoratore subordinato che svolge attività sia di istruttore sia di coordinamento istruttori, organizzazione corsi, attività di *marketing*, è applicabile l'esenzione Irpef fino ai 15.000 euro sancita dall'articolo 36, comma 6, D.Lgs. 36/2021.

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

**FiscoPratico**

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Stop all'autofattura denuncia

di Alessandro Bonuzzi

OneDay Master

Riforme in ambito sanzionatorio e strumenti deflattivi del contenzioso

Scopri di più

Il Legislatore, nell'ambito dell'attuazione della Riforma fiscale, con la definizione del D.Lgs. 87/2024 – recante la revisione del sistema sanzionatorio tributario (cosiddetto Decreto Sanzioni) – ha modificato, da una parte, la misura della sanzione e, dall'altra, la modalità di regolarizzazione dell'**omessa o irregolare fatturazione** cui è tenuto il cessionario o committente.

Il D.Lgs. 87/2024 ha, in tal senso, ritoccato il comma 8, dell'[articolo 6, D.Lgs. 471/1997](#). **Prima della riforma**, la norma prevedeva che l'acquirente o committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, acquistava beni o servizi senza che l'emissione della fattura o con emissione di fattura irregolare, era punito, salva la responsabilità del cedente o prestatore, con la **sanzione pari al 100% dell'imposta**, con un **minimo di 250 euro per ogni singola violazione**.

L'acquirente o committente, però, poteva evitare l'applicazione della sanzione, se provvedeva a **regolarizzare** la violazione secondo la **seguente modalità**:

- in caso di **mancata ricezione** della fattura **entro 4 mesi** dall'effettuazione dell'operazione, presentando al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate, previo pagamento dell'imposta, entro 30 giorni, un'**autofattura**;
- in caso di ricezione di una fattura **irregolare**, presentando al competente Ufficio dell'Agenzia delle entrate, **entro 30 giorni** dalla registrazione, un'**autofattura**

In entrambi i casi l'autofattura era definita in gergo come "**autofattura denuncia**", contraddistinta dal Tipo documento **TD20**.

L'[articolo 2, comma 1, lettera d\), numero 7, D.Lgs. 87/2024](#), ha riscritto il comma 8, dell'[articolo 6, D.Lgs. 471/1997](#), prevedendo:

- la **riduzione dal 100% al 70%**, con un **minimo di 250 euro**, della sanzione applicabile all'acquirente o committente;
- la **sostituzione dell'emissione dell'autofattura** con la mera **comunicazione** all'Agenzia delle entrate della violazione commessa dal cedente o prestatore, **entro 90 giorni** dal

termine in cui doveva essere emessa la fattura oppure da **quando è stata emessa la fattura irregolare**;

- che la **comunicazione dell'irregolarità** deve avvenire tramite **appositi strumenti** messi a disposizione dalla stessa Agenzia delle entrate.

Il testo della norma è stato riformulato in modo da **recepire la giurisprudenza consolidata** della Cassazione (sentenza n. 37255/2022, sentenza n. 27669/2022, sentenza n. 23256/2018, sentenza n. 15303/2015, sentenza n. 1306/2019, sentenza n. 26183/2014), secondo cui, oltre alla verifica che la fattura sia stata emessa, il controllo richiesto al cessionario o al committente è intrinseco al documento, in quanto limitato alla **regolarità formale** della fattura, e, dunque, alla **verifica dei requisiti essenziali** individuati dall'[articolo 21, D.P.R. 633/1972](#), tra i quali rilevano i dati relativi alla **natura, la qualità e la quantità dei beni** e dei servizi, all'ammontare del corrispettivo, **all'aliquota e all'ammontare dell'imposta** e dell'imponibile.

La nuova versione del comma 8, dell'[articolo 6, D.Lgs. 471/1997](#), è in vigore **dalle violazioni commesse a decorrere dallo scorso 1.9.2024, non trovando applicazione il principio della retroattività** del *favor rei*. Pertanto, si **dovrebbe ritenere che, nel caso in cui alla data del 31.8.2024:**

- sia **decorso il vecchio termine** dei 30 giorni dai 4 mesi dall'effettuazione dell'operazione, oppure dalla registrazione, la violazione deve considerarsi cristallizzata e dunque torni applicabile la vecchia disciplina sanzionatoria;
- **non sia decorso il vecchio termine** dei 30 giorni ma successivamente decorra il nuovo termine dei 90 giorni, trovi applicazione la **disciplina sanzionatoria revisionata**.

Tuttavia, ipotizzando che la fattura irregolare sia stata emessa in data 1.10.2024 e, quindi, che la comunicazione sarebbe dovuta avvenire entro il 30.12.2024, al fine di non incorrere in sanzione, ad oggi l'Agenzia delle entrate non ha emanato alcun **provvedimento** recante le modalità secondo cui **debba avvenire lo scambio comunicativo**.

In assenza e in attesa di indicazioni al riguardo, il cessionario o committente potrebbe effettuare la comunicazione a mezzo **pec**, indirizzando l'informazione all'Ufficio territoriale di competenza propria e del cedente o prestatore con indicazione di tutti gli **elementi della fattura** prescritti dall'[articolo 21, D.P.R. 633/1972](#).

IVA***Status di esportatore abituale e volume d'affari Iva***di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî

Convegno di aggiornamento

Dichiarazione Iva 2025: novità e casi operativi

Scopri di più

Uno degli aspetti da verificare all'inizio di ciascun anno riguarda la **qualifica di esportatore abituale Iva**, che consente al soggetto passivo di **acquistare senza imposta beni e servizi** (con alcune limitate esclusioni). Lo status di esportatore abituale, ai fini Iva, si realizza quando un soggetto passivo Iva realizza, nell'arco di un anno solare (o nei dodici mesi precedenti), un ammontare di **operazioni non imponibili con l'estero** (esportazioni, cessioni intracomunitarie, ecc.) **maggiore del 10% del volume di affari Iva "rettificato"**.

Ai fini che qui interessa, il parametro del volume d'affari è dato dall'ammontare delle **operazioni imponibili, non imponibili, esenti** (al netto delle cessioni di beni ammortizzabili materiali e di beni immateriali: diritti di brevetti industriali, di utilizzazione delle opere dell'ingegno, di concessioni e marchi di fabbrica) **registrate nell'anno solare precedente** (plafond fisso) o nei dodici mesi precedenti (plafond mobile), **escluse**:

- le **cessioni di beni in transito o depositati** nei luoghi soggetti a vigilanza doganale, che non si considerano territorialmente rilevanti nel territorio dello stato ([articolo 7- bis, comma 1, D.P.R. 633/1972](#));
- le operazioni di cui all'[articolo 21, comma 6- bis, D.P.R. 633/1972](#), ossia le **operazioni non soggette a Iva per carenza del presupposto territoriale** (di cui agli articoli da [7](#) a [7- septies, D.P.R. 633/1972](#)), per le quali è stato espressamente previsto **l'obbligo di emissione della fattura**.

La ragione di escludere le suddette operazioni risiede nella necessità di **rendere omogenei i parametri di confronto**, in quanto se da un lato le **operazioni fuori campo Iva** per carenza del presupposto territoriale **non rilevano per la verifica dello status di esportatore abituale**, dall'altro **incidono nella determinazione del volume d'affari**. Pertanto, le predette operazioni devono essere **depurate dal volume d'affari**.

In buona sostanza, solo nell'ipotesi in cui il **totale operazioni "con l'estero"** effettuate e registrate nell'anno solare precedente (o dei dodici mesi precedenti) **sia superiore al 10% del volume d'affari rettificato dell'anno solare precedente** (o dei dodici mesi precedenti), sarà possibile definire il soggetto passivo Iva un **"esportatore abituale"**.

Nel modello dichiarativo Iva, il volume d'affari "rettificato" – che assume rilievo per il confronto con le operazioni non imponibili (indicate nel rigo VE 30 del modello Iva) – è dato dalla differenza tra i seguenti rigi del quadro VE del modello Iva: **VE50** (Volume d'affari) e **VE34** (Operazioni non soggette all'imposta di cui agli articoli da [7](#) a [7-septies](#), [D.P.R. 633/1972](#)). Se l'importo delle operazioni non imponibili indicate nel rigo VE30 è **superiore al 10% della predetta differenza**, il soggetto passivo è considerato **esportatore abituale**, ed il suo plafond disponibile (quale importo di acquisti senza applicazione dell'Iva) è **pari al predetto importo** indicato nel **rigo VE30**.

Le operazioni da considerare, ai fini dell'acquisizione dello status di "esportatore abituale" (e che andranno considerate anche ai fini della quantificazione del plafond), sono solamente quelle **registrate nell'anno solare** (o nei dodici mesi precedenti), ivi comprese **le fatture relative ad acconti per operazioni non ancora effettuate**. La L. 28/1997 ha introdotto, infatti, un'importante semplificazione al riguardo, stabilendo che, anziché fare riferimento alle **operazioni "effettuate"** (dove l'effettuazione andava verificata sulla base della normativa doganale), occorre verificare le **operazioni "registrate"** (Circolare n. 145/E/1998).

È necessario, quindi, che la **fattura di vendita sia stata registrata**, nei modi e nei termini previsti dalle disposizioni del D.P.R. 633/1972. Infine, con particolare riguardo alle **fatture differite va precisato**, invece, che queste **rilevano con riferimento all'anno della consegna dei beni**. Es. una fattura differita emessa il 15.1.2025, a fronte di una **consegna dei beni effettuata nel mese di dicembre 2024**, rileva come volume di affari nell'anno 2024 (l'imposta relativa confluisce infatti nell'anno 2024). In questo modo, il plafond "*coincide con le **risultanze contabili e con i dati evidenziati in sede di dichiarazione annuale IVA***".

IVA

Il regime di non imponibilità IVA delle provviste e dotazioni di bordo

di **Marco Peirola**

OneDay Master

Principi generali dell'IVA

Scopri di più

Il rapporto tra gli [articoli 8](#) e [8-bis, D.P.R. 633/1972](#), è da sempre oggetto di **dubbi interpretativi** per ciò che riguarda, in particolare, il trattamento impositivo delle **provviste e delle dotazioni di bordo per navi e aeromobili**.

L'[articolo 74, D.Lgs. 141/2024](#) (Disposizioni nazionali complementari al Codice doganale dell'Unione), oltre a stabilire cosa s'intende per provviste e dotazioni di bordo, dispone che la dichiarazione di esportazione costituisce **prova dell'avvenuto imbarco**, ai sensi della normativa doganale unionale.

Tale previsione deve essere collegata al contenuto dell'articolo 269, Codice doganale dell'Unione, secondo cui, **in deroga alla regola generale**, in base alla quale le merci unionali che devono uscire dal territorio doganale dell'Unione sono vincolate al regime di esportazione, **le merci fornite, in esenzione da Iva o da accise**, come approvvigionamento di aeromobili o navi, **non devono essere vincolate al regime di esportazione**, indipendentemente dalla destinazione dell'aeromobile o della nave. Sono, tuttavia, applicabili le **formalità riguardanti la dichiarazione in dogana all'esportazione**.

La **circostanza che le cessioni di provviste e dotazioni di bordo non siano considerate**, ai fini doganali, **esportazioni** dovrebbe, in via di principio, **impedire di attribuire alle merci fornite come approvvigionamento di navi e aeromobili la qualificazione di esportazione anche ai fini Iva**. Tali operazioni, infatti, dovrebbero essere ricondotte alla previsione di **non imponibilità**, di cui all'[articolo 8-bis, comma 1, lett. d\), D.P.R. 633/1972](#), che opera indipendentemente dall'eventualità che le predette cessioni costituiscano **esportazione agli effetti doganali** ([risoluzione n. 1/E/2017](#)).

Tuttavia, tenuto conto che l'[articolo 8-bis, D.P.R. 633/1972](#), elenca le operazioni che si considerano assimilate alle cessioni all'esportazione, **se non comprese nell'articolo 8, dello stesso D.P.R. 633/1972**, l'Agenzia delle entrate ha precisato che rientrano nell'ambito di applicazione dell'[articolo 8-bis, D.P.R. 633/1972](#), solo le **operazioni che non costituiscono esportazioni**, ai sensi del precedente [articolo 8 \(risposta ad interpello n. 174/E/2022\)](#).

In particolare, ai fini dell'applicazione di quest'ultimo titolo non imponibilità rileva, allo stesso tempo, lo **Stato ove è stabilito il cedente**, che può essere un soggetto passivo stabilito ai fini Iva in Italia, oppure in altro Stato UE o extra-UE, e l'**esistenza materiale dei beni nel territorio dello Stato**, con il loro successivo trasporto/spedizione verso uno Stato extra-UE. **Non rileva**, invece, lo **Stato ove è stabilito ai fini Iva il cessionario**, né se ha lo *status* di soggetto passivo Iva.

Al ricorrere delle predette condizioni, la [risposta ad interpello n. 174/E/2022](#), ha chiarito che il titolo di non imponibilità, di cui all'[articolo 8, D.P.R. 633/1972](#), si applica a condizione che il cessionario sia **privo della qualifica di armatore**. Come, infatti, affermato dalla Corte di giustizia UE nella sentenza di cui alla causa C-185/89 del 26.6.1990, le cessioni di beni destinati a dotazione di bordo sono non imponibili ai fini Iva, in base all'[articolo 8-bis, D.P.R. 633/1972](#) se **effettuate a favore dell'armatore e non anche**, quindi, in caso di **cessione "indiretta"**.

È dato osservare che, nella successiva [risposta ad interpello n. 568/2022](#), l'Agenzia delle entrate ha **ampliato** l'ambito applicativo dell'[articolo 8-bis, D.P.R. 633/1972](#), comprimendo conseguentemente quello dell'articolo 8, D.P.R. 633/1972, ritenendo che il trattamento di non imponibilità previsto per le operazioni assimilate alle esportazioni sia applicabile anche alle cessioni di dotazioni di bordo **nei confronti dell'intermediario e non dell'armatore**, sotto la condizione che i beni siano **consegnati direttamente dal fornitore all'armatore** (senza, cioè, che l'intermediario ne ottenga la disponibilità) in una **zona sottoposta alla vigilanza** delle Autorità doganali (es. porto).

Tale indicazione, oltre ad essere avallata dalla giurisprudenza della **Corte di cassazione** (ordinanza n. 605/2023), è stata confermata, più recentemente, dalla [risposta ad interpello n. 244/E/2024](#).

Con il predetto documento di prassi è stato precisato, altresì, che le cessioni di provviste e dotazioni di bordo, con **consegna dei beni presso porti situati in Stati extra-UE**, danno luogo ad una vera e propria esportazione, in applicazione dell'articolo 269, par. 1, del Codice doganale dell'Unione, con la conseguenza che il titolo di non imponibilità Iva applicabile è l'[articolo 8, D.P.R. 633/1972](#), sempreché **sussistano tutti i requisiti**.

Nella diversa fattispecie della fornitura presso **imbarcazioni situate in un porto di un altro Stato UE**, trova applicazione il **regime di non imponibilità**, di cui all'[articolo 41, comma 1, lett. a\), D.L. 331/1993](#), se ricorrono i requisiti previsti per le **cessioni intracomunitarie**.

Pertanto, se il cessionario, soggetto UE o extra-UE, in possesso di un'imbarcazione presso un porto UE, non ha comunicato al cedente italiano un **numero di identificazione valido iscritto alla banca dati Vies** al momento della cessione dei prodotti di cui trattasi, l'operazione non può beneficiare del regime di non imponibilità ai fini Iva, con la conseguenza che quest'ultima dovrà essere assoggettata ad Iva in Italia.

Nell'ipotesi in esame, è stata quindi esclusa la possibilità di avvalersi dell'[articolo 8-bis, D.P.R.](#)



[633/1972.](#)

IMPOSTE SUL REDDITO

Riflessi fiscali nel conferimento e trasformazione di studio professionale

di Luciano Sorgato, Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

Convegno di aggiornamento

Riforma del reddito di lavoro autonomo e novità Legge di Bilancio

Scopri di più

Nel nuovo [articolo 177 bis, Tuir](#) – introdotto dal D.Lgs. 192/2024 (Decreto Ires/Irpef) ed entrato in vigore lo scorso 31.12.2024 – sono disciplinate le **operazioni straordinarie** che consistono in aggregazioni tra **soggetti individuali** o societari che svolgono attività correlate **all'esercizio di arti o professioni**. Più precisamente, si tratta delle **cosiddette società ordinistiche**, per le quali il riferimento principale è alle STP costituite a norma dell'[articolo 10, L.183/2011](#) e società similari (si pensi, ad esempio, alle STA, società tra avvocati costituite ai sensi dell'[articolo 4 bis, L. 247/2012](#)). Ciò significa che un **conferimento di studio professionale**, eseguito verso una conferitaria costituita sottoforma di normale SRL, **non fruisce della neutralità**, di cui all'[articolo 177 bis, Tuir](#) e, quindi, si presenta come una **operazione realizzativa**, con tutte le incognite fiscali riassunte nella [risposta a interpello n. 107/2018](#). Tra tali incognite, prima su tutte, vi è la **rilevanza fiscale del valore della clientela**. Il problema è molto delicato per tutte quelle attività professionali che, non essendo codificate nel sistema ordinistico, **non possono costituire STP** e, quindi, ricadono nelle **problematiche sopra enunciate**.

La prima operazione di aggregazione statuita dall'[articolo 177 bis, comma 1, Tuir](#), è il **conferimento di studio professionale**. Già è stato segnalato come sia essenziale l'oggetto del conferimento, cioè quel **complesso unitario di attività materiale ed immateriali** organizzato per **l'esercizio di attività artistiche o professionali**. È evidente il richiamo alla definizione di azienda contenuto nell'[articolo 2555 cod. civ.](#) e, come per l'azienda, si può **enucleare un ramo**, quale frazione del complesso globale, dotato di autonoma organizzazione; così, si ritiene che si potrà **isolare il ramo di studio**, potendo limitare il conferimento neutrale a **quest'ultima realtà**. Si pensi al caso, tutt'altro che infrequente, del **professionista che gestisce più studi** ubicati in **luoghi diversi**, ognuno dei quali dotato di autonoma organizzazione. Ebbene, **non sembrano porsi ostacoli** ad eseguire il conferimento neutrale **limitato alla singola unità locale**.

Ma un tema di rilevanza primaria nel conferimento di studio professionale è certamente il **valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione** ricevuta dal soggetto conferente. Questo valore, infatti, non rileva solo ai fini di una successiva **cessione di quota**, ma anche, e forse soprattutto, ai fini delle conseguenze che si avrebbero, laddove la società conferitaria **distribuisse al socio conferente riserve generate dal conferimento stesso**. Ipotizziamo che un

singolo professionista conferisca il proprio studio in una STP SRL unipersonale (operazione del tutto legittima ed avallata dai Consigli Nazionali sia dei commercialisti che degli avvocati nel primo caso con il Parere n. 14/2019 e nel secondo caso con il Parere n. 17 del 19.2.2021). Il **valore del conferimento** è stabilito in **euro 100.000**, di cui **euro 10.000 imputati a capitale sociale** ed **euro 90.000 imputati a riserva da conferimento** che, ai fini fiscali, è certamente una **riserva di capitale**. Cosa accade se la società **distribuisce al socio euro 50.000 tratti dalla riserva da conferimento**? La risposta non può che essere pronunciata alla luce dell'[articolo 47, comma 5, Tuir](#), secondo il quale viene **ridotto il valore fiscalmente riconosciuto della partecipazione**. Ma per capire se tale riduzione si colloca o meno in territorio negativo (cosiddetto sottozero) è necessario avere contezza precisa del **costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione stessa**. Al riguardo, l'[articolo 177 bis, comma 1, Tuir](#), mutuando la stessa previsione contenuta nell'[articolo 176, comma 1, Tuir](#), afferma che la **partecipazione assume il medesimo valore della somma algebrica delle attività e passività**, altrettanto fiscalmente riconosciute. Proviamo, ora, a riflettere su un ipotetico stato patrimoniale dello studio che sta per essere conferito e per il quale, con ogni probabilità, dovrà essere eseguita una **ricognizione extracontabile di tali attività e passività**, posto che gli studi professionali **non sono gestiti attraverso un sistema di rilevamenti dei fatti economico/finanziari simile alla contabilità ordinaria**.

Immaginiamo che nell'attivo possano trovarsi per semplicità: **liquidità, crediti, beni strumentali**, e nel passivo **debiti sia verso dipendenti sia verso fornitori che Enti fiscali e previdenziali**. Per quanto riguarda i **crediti**, il valore fiscalmente riconosciuto è quello **nominale**, senza tener conto di **eventuali svalutazioni**. Per quanto attiene alla **liquidità**, i valori sono **numerari e di difficile contestazione**; ciò, ovviamente, se i rapporti con istituti di credito riguardano **solo l'esercizio dell'arte e della professione**. Più complesso è il caso di conti correnti che sono **utilizzati anche per spese personali**: in tale situazione, è forse suggeribile eliminare tale saldo, limitandosi a **conferire una somma in denaro** necessaria per i **primi periodi di gestione** della società conferitaria; tale somma potrebbe entrare far parte del **capitale sociale in sede costitutiva**. Questo apporto in denaro, ove compatibile con i redditi dichiarati dal conferente, entra certamente a far parte del **costo della partecipazione**. Per quanto riguarda i beni strumentali, il valore fiscalmente riconosciuto è limitato al **residuo da ammortizzare alla data del conferimento**. Ciò per dire che eventuali rivalutazioni, magari certificate in sede peritale, non possono far parte dello **stesso costo della partecipazione**. Alla somma dei valori così ottenuti si sottrarrà il **valore nominale dei debiti**, ottenendo il costo riconosciuto della partecipazione che, come sopra si diceva, costituisce il **tetto di eventuali distribuzioni di riserve di capitale** senza generare **conseguenze fiscali sul conferente**.

Un tema concettualmente simile si manifesta nella **trasformazione da società semplice a società commerciale STP** (di persone o di capitale). Nel caso di trasformazione progressiva verso Srl Stp, l'[articolo 177 bis, comma 4, Tuir](#), fa salve (ove compatibili) le disposizioni del comma 3, dell'[articolo 170, Tuir](#). Tale norma permette di distribuire **riserve generate prima della trasformazione**, senza tassazione del dividendo in capo al socio, perché esse siano evidenziate nel **patrimonio netto della società trasformata**. Ma se la società trasformanda è una **società semplice** priva di apparati contabili, come si potrà **evidenziare riserve di cui al**



[comma 3, articolo 170, Tuir](#)? il tema è certamente delicato, ma altrettanto certamente non si potrà risolverlo affermando che **non esistono riserve ante trasformazione**, poiché la realtà trasformata è generata da **utili già attribuiti ai soci** (e tassati) che **non possono subire una ulteriore tassazione quali dividendi**. La soluzione, a parere di chi scrive, ricalca **quanto sopra affermato per il conferimento**: il punto di partenza è generare uno **stato patrimoniale di attività e passività fiscalmente riconosciute**, il cui differenziale a sua volta genera un **patrimonio netto che**, dedotto il capitale sociale della società trasformata, sarà rappresentato da **riserve di utili già tassate sui soci** e, quindi, da evidenziale come **riserve, ex** [articolo 170, comma 3, Tuir](#).

La nuova disciplina sulla deducibilità del costo di acquisizione della clientela alla luce del D.Lgs. 192/2024

di **Giangiaco Buzzoni di MpO & Partners**



Lorenzo Cattaneo, Commercialista, Golf Club Corimato, Como, Martedì ore 10:48.

“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.*

Con l'entrata in vigore del Decreto Legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, il panorama fiscale per i professionisti cambia radicalmente. Una delle novità più rilevanti riguarda la nuova disciplina sulla deducibilità del costo di acquisizione della clientela, che ha subito un'importante trasformazione.

La deducibilità prima della riforma

Fino ad oggi, i costi di acquisizione della clientela erano deducibili seguendo il principio di cassa, cioè in base ai pagamenti che venivano effettivamente effettuati in ciascun periodo d'imposta.

Ad esempio:

- se il prezzo di acquisto della clientela veniva interamente pagato al momento del closing (ipotesi scolastica ma utile ai fini dell'esempio) era possibile dedurre interamente tale costo nel periodo d'imposta in cui era stato sostenuto.
- in caso, invece, di pagamento dilazionato, la deduzione corrispondeva alle rate effettivamente pagate al cedente, quanto ad importi e scadenze.

La deducibilità a seguito della riforma

Il nuovo art. 54-sexies supera il principio di cassa, introducendo il criterio dell'ammortamento del costo: *“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 quinto del costo.”.

Questo significa che il costo complessivo sostenuto per l'acquisizione della clientela dovrà essere ripartito in cinque quote annuali costanti, indipendentemente dalle effettive modalità di pagamento del prezzo negoziate tra le parti.

Un esempio pratico

Consideriamo una tipica (in termini di dilazione dei pagamenti) operazione di cessione studio commercialista seguita da MpO & Partners:

- prezzo di acquisizione: 300.000 euro;
- modalità di pagamento: 30% al closing (90.000 euro) + 12 rate trimestrali da 17.500 euro, con prima rata dal 6° mese dopo il closing;
- closing a giugno.

Di seguito anche una tabella riepilogativa.

Deducibilità pre-riforma:

- nel primo anno era possibile già dedurre il 36% del prezzo, ovvero 107.500 euro (90.000 euro di acconto + la prima rata trimestrale da 17.500 euro);
- nei successivi 2 anni la deduzione era pari al 23% del prezzo, o 70.000 euro (4 rate trimestrali in ciascun anno);
- l'ultimo anno di pagamenti, il quarto, la deduzione era pari al 18%, o 52.500 (le ultime 3 rate trimestrali).

Nuova disciplina:

[continua a leggere...](#)

In collaborazione con



EVENTO GRATUITO

**Riforma fiscale
ed aggregazioni professionali**

Scopri di più