

Edizione di giovedì 11 Giugno 2020

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata dell'8 giugno
di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

IVA

Commercio elettronico con Iva italiana per operazioni Ue fino a 10.000 euro
di Sandro Cerato

REDDITO IMPRESA E IRAP

Saldo e acconto Irap dovuto per le società di partecipazione
di Stefano Rossetti

AGEVOLAZIONI

Il credito affitti dimentica l'agricoltura?
di Alberto Rocchi, Luigi Scappini

IVA

Fino al 30 giugno detrazione Iva su fatture e note di credito 2019
di Luca Mambrin

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Studio professionale gestito tramite S.T.P.: è ipotizzabile il suo trasferimento mediante un contratto di cessione di azienda?
di Andrea Beltrachini di MpO & Partners

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata dell'8 giugno

di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino



Il secondo appuntamento con Euroconference In Diretta, di **lunedì 8 giugno**, ha nuovamente visto la partecipazione di **numerosi colleghi**.

Molti sono stati i **temi affrontati**, anche in considerazione del periodo, sicuramente caotico, anche dal punto di vista **normativo**, che stiamo vivendo.

Abbiamo quindi potuto rispondere soltanto ad alcuni dei molti quesiti arrivati: le **risposte agli altri quesiti** verranno invece caricate a partire da oggi sulla **Community di Euroconference In Diretta** su Facebook, così come nella sezione materiali di **Euroconference In Diretta** sulla piattaforma **Evolution**.

Molti quesiti hanno rappresentato un **ottimo spunto di riflessione**, e costituiscono uno strumento per analizzare, con maggiore spirito critico, le **nuove disposizioni di legge**.

Ecco perché anche oggi, come la settimana scorsa, torniamo a pubblicare la **nostra personalissima top 10 dei quesiti** che abbiamo ritenuto **più interessanti** con le **relative risposte**, inserendo le **iniziali di chi li ha formulati** per consentire loro di “riconoscersi” senza violare nel contempo la *privacy*.

Sul **podio**, questa settimana, per noi ci sono:

3. CENTRO ELABORAZIONE DATI E IMMOBILE A/2

2. CESSIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA LOCAZIONI

1. ATTIVITÀ INIZIATA NEL 2019 E CREDITO D'IMPOSTA LOCAZIONI

Se la pensate diversamente, votate i **vostri tre "preferiti"** nel **sondaggio** che abbiamo attivato nella nostra **Community** su **Facebook**.

Per aderire alla **Community** di **Euroconference** In Diretta ?
<https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>

10

Interventi su immobili facenti parte di un condominio

Il proprietario di un appartamento all'interno di un condominio che vuole effettuare interventi di riqualificazione energetica sul proprio appartamento autonomamente può beneficiare del superbonus anche se non si tratta di abitazione principale?

B.F.

Con specifico riferimento agli interventi di risparmio energetico che consentono la detrazione al 110% la norma espressamente prevede quanto segue: “Le disposizioni contenute nei commi da 1 a 3 non si applicano agli interventi effettuati dalle persone fisiche, al di fuori di attività di impresa, arti e professioni, su edifici unifamiliari diversi da quello adibito ad abitazione principale”.

L'esclusione è quindi limitata agli edifici unifamiliari, ragion per cui, in questo caso, la detrazione deve ritenersi spettante.

9

Crediti d'imposta locazione e codici tributo

Il codice tributo 6914 per il credito d'imposta locazioni è stato sostituito dal codice tributo 6920?

V.E.M.

No, si tratta di due crediti d'imposta diversi. È ancora possibile utilizzare il codice tributo 6914, nel caso in cui spetti il c.d. “bonus negozi e botteghe” per il mese di marzo.

8

Finanziamenti garantiti: nuova durata

Decreto Liquidità: la nuova durata a 120 mesi del finanziamento garantito 100% è automatica anche per le richieste approvate prima della modifica?

B.M.

No, il riconoscimento della nuova durata non sarà automatico. In merito alle previste procedure si rinvia alla circolare operativa n. 12/2020, disponibile sul sito internet www.fondidigaranzia.it.

7

Superbonus 110% per i pagamenti successivi

Soggetto persona fisica che ha pagato acconto a maggio per intervento antisismico e paga saldo dopo 01.07.2020, può beneficiare del 110% per il saldo?

S.C.

Sebbene non siano stati forniti chiarimenti ufficiali, si ritiene che la norma trovi applicazione, nel rispetto di tutte le altre condizioni, se i pagamenti sono stati effettuati dopo il 1° luglio 2020.

Depone a favore di tale interpretazione la lettera dell'articolo 119 D.L. 34/2020, che espressamente prevede quanto segue: “*la detrazione... si applica nella misura del 110 per cento, per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2021*”.

6

Credito d'imposta locazioni ed enti non commerciali

Gli enti non commerciali possono beneficiare del credito d'imposta sui canoni di locazione?

P.T.

Sì, gli enti non commerciali, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti possono beneficiare del credito d'imposta sui canoni di locazione e l'eventuale svolgimento di attività commerciale in maniera non prevalente rispetto a quella istituzionale non pregiudica la fruizione del credito d'imposta anche in relazione a quest'ultima attività.

Tuttavia, se l'ente non commerciale svolge, nel medesimo immobile, sia l'attività istituzionale che quella commerciale, sarà necessario attribuire il credito d'imposta in relazione al canone di locazione afferente alle due sfere (istituzionale e commerciale) e nel rispetto dei differenti requisiti individuati dalla norma. Relativamente al canone di locazione corrisposto per la sola parte relativa all'attività commerciale, infatti, l'ente non commerciale deve verificare di non aver conseguito nel 2019 ricavi o compensi in misura superiore a 5 milioni di euro e di aver avuto un calo del fatturato o dei corrispettivi del mese di riferimento di almeno il 50 per cento rispetto allo stesso mese del 2019.

5

Superbonus 110% anche per l'imprenditore

Un imprenditore può beneficiare del superbonus del 110% se i lavori sono stati deliberati dal condominio?

S.A.R.&F.

La normativa in materia di “superbonus” prevede che, nel caso in cui i lavori siano eseguiti sulle singole unità immobiliari, possano fruire della detrazione soltanto le persone fisiche che non esercitano attività d’impresa, arte o professione.

A diverse conclusioni deve invece giungersi nel caso in cui gli interventi riguardino parti comuni del condominio: in questo caso l’agevolazione non è preclusa ai soggetti che svolgono attività d’impresa.

4

Cessione mascherine: dettaglio fattura

Che codice di “esenzione” o “esclusione” occorre indicare sulla fattura di vendita per mascherine e DPI che vengono ceduti senza Iva?

B.C.

In caso di vendita di mascherine e DPI, sulla fattura elettronica deve essere indicato il codice natura N4, trattandosi di operazioni esenti. Nonostante la norma non richieda l'obbligatorietà, è inoltre sicuramente opportuna l'indicazione in fattura del riferimento normativo, ossia l'articolo 124 D.L. 34/2020.

3

Centro elaborazione dati e immobile A/2

Un centro elaborazione dati, artigiano ditta individuale, svolge la propria attività in un appartamento A/02. Può beneficiare del credito d'imposta sull'affitto che paga?

CED M. D.F.M.L.

Con riferimento al quesito prospettato interessanti spunti di riflessione sono stati offerti dall'Agenzia delle entrate con la recentissima circolare 14/E/2020.

Inizialmente, infatti, erano stati espressi dubbi in merito alla possibilità di beneficiare del credito d'imposta in esame nel caso di locazioni aventi ad oggetto immobili di categoria catastale A (esclusi gli A/10), in quanto la norma faceva riferimento agli “*immobili ad uso non abitativo*”.

La circolare dell'Agenzia delle entrate, tuttavia, ha fornito un'interpretazione estensiva della disposizione, precisando che “*gli immobili oggetto di locazione (o almeno uno degli immobili in ipotesi di affitto d'azienda o contratto misto), indipendentemente dalla categoria catastale, devono essere destinati allo svolgimento effettivo delle seguenti attività: industriale; commerciale; artigianale; agricola; di interesse turistico (per i soggetti diversi da quelli di cui al comma 3)*”.

La precisazione che gli immobili assumano rilievo “indipendentemente dalla categoria catastale” lascia intendere, quindi, che nel caso di specie, sia possibile beneficiare del credito d'imposta (sussistendo tutte le altre condizioni).

2

Cessione del credito d'imposta locazioni

Cessione credito imposta locazioni: il canone viene considerato “pagato” nel caso in cui vi sia cessione del credito allo stesso locatore (60% del canone) e il pagamento del 40% residuo?

B.M.

Come ribadito dalla recentissima circolare AdE 14/E/2020, nelle ipotesi in cui il pagamento non è ancora avvenuto non è possibile fruire in via anticipata del credito.

Resta ferma, tuttavia, la possibilità di cedere il credito d' imposta al locatore a titolo di pagamento del canone.

L'Agenzia delle entrate precisa quindi che *"in tale ipotesi il versamento del canone è da considerarsi avvenuto contestualmente al momento di efficacia della cessione. In altri termini, considerata la finalità della norma di ridurre l'onere che grava in capo al locatario, è possibile fruire del credito qui in esame attraverso la cessione dello stesso al locatore o conducente del credito di imposta, fermo restando che in tal caso deve intervenire il pagamento della differenza tra il canone dovuto ed il credito di imposta".*

1

Attività iniziata nel 2019 e credito d'imposta locazioni

Un imprenditore che ha iniziato l'attività nel corso del 2019 può beneficiare del credito sui canoni di locazione?

M.M.

L'articolo 28 D.L. 34/2020 richiede, quale condizione per poter beneficiare del credito d'imposta sui canoni di locazione, una riduzione del fatturato/corrispettivi pari almeno al 50% rispetto al corrispondente mese dell'anno 2019. La disposizione, inoltre, non prevede alcun automatico riconoscimento del credito d'imposta nel caso di attività iniziata dopo il 1° gennaio 2019. Da ciò ne discende che l'appena richiamata condizione costituisce una causa di esclusione dal credito d'imposta per tutti i contribuenti che hanno iniziato l'attività dopo il 1° giugno 2019 e che, quindi, non hanno alcuna base per operare il confronto.

Per **aderire alla Community di Euroconference In Diretta**, gli interessati possono cercarci su Facebook o utilizzare il link <https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>



COMMUNITY

IVA

Commercio elettronico con Iva italiana per operazioni Ue fino a 10.000 euro

di Sandro Cerato

OneDay Master
ASPETTI FISCALI DEL COMMERCIO ELETTRONICO DIRETTO
Scopri le sedi in programmazione >

I **servizi elettronici** e quelli telecomunicazione e teleradiodiffusione resi da soggetti Iva in Italia a soggetti privati stabiliti in altri Stati Ue **sono soggetti ad Iva in Italia** per un **ammontare annuo non superiore ad euro 10.000**.

È quanto stabilisce il **nuovo articolo 7-octies D.P.R. 633/1972** inserito dall'[articolo 1 D.Lgs. 45/2020](#) che ha recepito nell'ordinamento nazionale le disposizioni della [Direttiva 2017/2455/Ue](#) volte a **semplificare gli adempimenti Iva** nei confronti dei **piccoli operatori economici che prestano servizi elettronici**, di telecomunicazione e di teleradiodiffusione (c.d. servizi "TTE") nei confronti di **privati stabiliti in altri Stati membri**.

Prima della suddetta modifica, in base all'[articolo 7-sexies, lett. f\) e g\), D.P.R. 633/1972](#), i **servizi elettronici e quelli "TTE"** si consideravano **effettuati in Italia se resi a soggetti privati ivi domiciliati o ivi residenti** (senza domicilio all'estero). Ne conseguiva che laddove tali servizi fossero posti in essere nei confronti di **committenti privati stabiliti in altri Stati, la territorialità si realizzava in detti altri Stati**.

Con l'introduzione del **nuovo articolo 7-octies D.P.R. 633/1972**, le precedenti regole contenuti nelle citate lettere f) e g) dell'[articolo 7-sexies D.P.R. 633/1972](#) sono state **trasfuse all'interno di tale nuovo articolo**, prevedendo tuttavia **un'importante eccezione che consente di assoggettare ad Iva in Italia i servizi elettronici e quelli di "TTE" se di importo marginale**.

Più nel dettaglio, il **comma 3 dell'articolo 7-octies** stabilisce, in deroga alla regola generale prima descritta, che per i **servizi resi da soggetto passivo stabilito in Italia nei confronti di committenti stabiliti in altro Stato Ue**, l'**imposta è dovuta nel territorio dello Stato** se sono presenti congiuntamente i seguenti requisiti:

- il **prestatore non è stabilito anche in un altro Stato membro della Ue**;

- **l'ammontare complessivo** (al netto dell'Iva) delle prestazioni di servizi rese nei confronti di soggetti "consumer" stabiliti in altri Stati Ue **non ha superato nell'anno precedente la soglia di euro 10.000** e fino al raggiungimento di tale importo nel corso dell'anno.

Resta ferma la **possibilità per il prestatore soggetto Iva in Italia di optare per l'applicazione dell'imposta negli Stati membri** in cui sono stabiliti i committenti (quindi anche sotto la soglia indicata), nel qual caso l'opzione è **vincolante fino a revoca** e per almeno due anni (da esercitarsi nella dichiarazione annuale Iva).

Dal nuovo quadro normativo emerge quindi una **semplificazione per gli adempimenti richiesti in capo al prestatore nazionale dei servizi elettronici (e di "TTE")**, poiché, laddove l'importo di tali servizi resi in ambito Ue (ossia nei confronti di privati stabiliti in altri Stati membri) non superi la citata soglia di euro 10.000, **non è richiesta alcuna identificazione Iva in detti Stati**, in quanto l'imposta è dovuta in Italia.

Pertanto, se i servizi in questione sono resi a **soggetti privati stabiliti in Italia** (senza limiti di importo) o nei confronti di **privati stabiliti nella Ue** (fino alla soglia annua di 10.000 euro) il **prestatore soggetto Iva in Italia non deve porre in essere alcun adempimento in altro Stato, in quanto l'imposta è dovuta in Italia**.

Si segnala che l'[articolo 2 D.Lgs. 45/2020](#) **allarga l'ambito applicativo dell'articolo 74-quinquies D.P.R. 633/1972 (contenente le disposizioni del Moss)** includendo anche i **soggetti stabiliti in un Paese extraUe** non stabiliti in uno Stato Ue anche se ivi identificati.

Ciò consente a tali soggetti di **evitare l'identificazione in ogni Stato membro**, potendo così adempiere a tutti gli obblighi presso una **sola autorità fiscale della Ue** in cui presentare le **dichiarazioni ed eseguire i versamenti**.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Saldo e acconto Irap dovuto per le società di partecipazione

di Stefano Rossetti

OneDay Master

LE COMUNICAZIONI DELLA HOLDING

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

L'[articolo 24](#) del Decreto Rilancio (D.L. 34/2020) ha previsto, in presenza di precise condizioni, la non debenza del saldo Irap e della prima rata di acconto.

Lo stesso [articolo 24](#), tuttavia, prevede delle esclusioni sulla base dell'attività esercitata dai contribuenti e, in particolare, stabilisce che sono esclusi dalla fruizione dell'agevolazione, oltre alle imprese che esercitano attività assicurativa e le amministrazioni pubbliche:

- gli intermediari finanziari;
- le società di partecipazione ex [articolo 162-bis Tuir](#).

Per **intermediario finanziario**, ai sensi dell'[articolo 162-bis Tuir](#), si devono intendere:

- gli **istituti di credito**, le **società finanziarie**, le **società di partecipazione mista italiane**, le **SIM**, le **agenzie di prestito su pegno**, gli **istituti di moneta elettronica**, gli **istituti di pagamento** ovvero le stabili organizzazioni italiane di soggetti non residenti aventi analoghe caratteristiche (per l'elenco dettagliato di questi soggetti occorre fare riferimento all'[articolo 1, comma 1, lett. c, D.Lgs 38/2005](#));
- i **soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari** diversi da quelli del punto precedente;
- i **confidi** iscritti nell'elenco ex [articolo 112-bis D.Lgs. 385/1993](#);
- gli **operatori del microcredito** iscritti nell'elenco ex [articolo 111 D.Lgs. 385/1993](#).

Le **società di partecipazione** si suddividono tra quelle **finanziarie** e quelle **non finanziarie**:

- le **società di partecipazione finanziarie** (le c.d. "**holding finanziarie**") sono quelle che esercitano in via esclusiva o **prevalente** l'attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari come sopra definiti. La **prevalenza** si ha, quando, in base ai dati del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle **partecipazioni in detti intermediari finanziari** e altri elementi patrimoniali

intercorrenti con gli stessi, unitariamente considerati, inclusi gli impegni ad erogare fondi e le garanzie rilasciate, sia **superiore al 50 per cento del totale dell'attivo patrimoniale, inclusi gli impegni ad erogare fondi e le garanzie rilasciate;**

- le **società di partecipazione non finanziarie** (le c.d. "*holding industriali*") sono quelle che esercitano in via esclusiva o **prevalente** l'attività di assunzione di partecipazioni **in soggetti diversi dagli intermediari finanziari**. La **prevalenza** si ha, quando, in base ai dati del bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, l'ammontare complessivo delle partecipazioni in detti soggetti e altri elementi patrimoniali intercorrenti con i medesimi, unitariamente considerati, sia **superiore al 50 per cento del totale dell'attivo patrimoniale**.

Inoltre, sono considerate **società di partecipazione non finanziarie** quelle che **non esercitano attività rivolta al pubblico** ai sensi dell'**articolo 3, comma 2 del Regolamento** emanato in attuazione dell'[articolo 106, comma 3, articolo 112, comma 3](#) e [articolo 114 D.Lgs 385/1993](#) e dell'[articolo 7-ter, comma 1-bis, L. 130/1999](#).

Lo **status** di **società holding (finanziaria e non)** è particolarmente rilevante in merito alla **fruizione dell'agevolazione in materia di Irap ex articolo 24 del D.L. Rilancio**, infatti se il patrimonio societario è prevalentemente costituito da partecipazioni, e quindi risultano integrati i requisiti *ex articolo 162-bis Tuir*, risulta dovuto:

- il **saldo Irap 2019**;
- il **primo acconto Irap 2020**.

Il **criterio della prevalenza**, che deve essere verificato sulla base dei valori risultanti dal bilancio approvato relativo all'ultimo esercizio chiuso, assume un ruolo cruciale ai fini dell'esatta individuazione del **perimetro soggettivo** di applicazione dell'[articolo 24](#) D.L. Rilancio.

Per quanto riguarda le **modalità di effettuazione del test di prevalenza**, **Assoholding (circolare n. 2/2019)** ha rilevato come:

- il test di prevalenza debba essere effettuato in base ai **valori contabili** (che quindi comprende che le eventuali svalutazioni) e non sui valori correnti;
- le partecipazioni rilevanti siano quelle iscritte **nell'attivo immobilizzato** e nell'**attivo circolante**;
- per quanto riguarda le **holding industriali** il calcolo della prevalenza debba essere effettuato tenendo conto **anche di altri elementi patrimoniali intercorrenti con le partecipate, sempre di natura finanziaria e anche se presenti tra i risconti attivi**, quali ad esempio: i crediti derivanti dalla concessione di finanziamenti ai dipendenti propri o di altre società del gruppo, crediti per obbligazioni sottoscritte, crediti per canoni di locazione finanziaria, crediti per commissioni per garanzie prestate o commissioni di **factoring**, saldo di **cash pooling**.

Ulteriori precisazioni, sempre in merito al **criterio della prevalenza**, sono state fornite nel corso dell'**interrogazione parlamentare n.5-01951 del 17 aprile 2019**, con cui è stato precisato che per le **holding industriali**:

- non devono essere considerati i **crediti derivanti da canoni di locazione immobiliare, royalties per utilizzo di brevetti e marchi, crediti per imposte verso le partecipate derivanti dall'adesione al consolidato fiscale**;
- occorre considerare anche gli impegni ad **erogare fondi e le garanzie rilasciate** indicate nella nota integrativa, nonostante l'articolo 162-bis, comma 3, Tuir preveda la rilevanza di tali elementi solo per le **holding finanziarie**.

AGEVOLAZIONI

Il credito affitti dimentica l'agricoltura?

di Alberto Rocchi, Luigi Scappini

The graphic features a blue header with the word 'DIGITAL' and the text 'Seminario di specializzazione'. Below this, the main title 'AGRITURISMO E GESTIONE DEGLI IMMOBILI DELL'AZIENDA' is displayed in large blue letters. At the bottom, there is a link 'Scopri di più >'.

La misura prevista dall'[articolo 28 D.L. 34/2020](#) (cd. Decreto Rilancio) mira a contenere gli effetti economici negativi derivanti dalle misure di prevenzione connesse all'emergenza epidemiologica, assegnando ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione con **ricavi o compensi non superiori a 5 milioni di euro**, un **credito d'imposta** nella misura del **60%** dell'ammontare mensile del **canone di locazione**, leasing o concessione pagato in relazione all'utilizzo di **immobili a uso non abitativo**.

Si è posto il **problema** dell'**estensione** della misura agevolativa anche ai canoni pagati dalle **imprese agricole a fronte dell'utilizzo di terreni**, ancorché esse determinino il reddito su base catastale. In particolare, si potrebbe ritenere che anche le imprese agricole individuali e le società semplici possano usufruire del credito d'imposta a fronte dei canoni di affitto dei terreni coltivati, pagati nei mesi di **marzo, aprile e maggio 2020**. L'**interpretazione estensiva**, sarebbe supportata da alcuni passaggi contenuti nella [circolare 14/E](#) dell'Agenzia delle entrate, in particolare:

- quando afferma che, ai fini del **calcolo del limite** di ricavi pari a 5 milioni di euro, si fa **riferimento anche** ai soggetti che **determinano il reddito su base catastale**, per i quali il limite medesimo deve essere determinato avendo riguardo ai ricavi risultanti dalle scritture contabili;
- quando esplicitamente **include** nell'ambito soggettivo dell'agevolazione "gli imprenditori e le **imprese agricole**, sia che determinino per regime naturale il reddito su base catastale, sia quelle che producono reddito d'impresa".

In realtà si tratta di **argomentazioni** molto **deboli** e, anzi, a un esame più approfondito, purtroppo, sembrano emergere molti elementi a favore di una **soluzione in senso restrittivo della problematica**.

Prescindendo per il momento dalle ipotesi del leasing e della concessione, la norma si riferisce ai "canoni di locazione" di "**immobili ad uso non abitativo**".

Il termine “**immobili**” in effetti può **riferirsi** agevolmente sia ai fabbricati sia ai **terreni**, anche se la **locuzione intera** (“immobili non abitativi”) pare **più** propriamente rivolta ai **fabbricati**, essendo oggettivamente impossibile ipotizzare l’uso abitativo di un terreno.

Se l’intento del Legislatore fosse stato quello di includere nell’ambito applicativo della norma anche i terreni, avrebbe dovuto scrivere “terreni e fabbricati ad uso non abitativo”.

Tuttavia, i **dubbi maggiori** nascono sull’espressione “**canoni di locazione**”.

È, infatti, noto che la “**locazione**” è il contratto con il quale si **trasferisce** l’uso temporaneo di un determinato **bene**, mobile o immobile, a un **locatario** dietro pagamento di un canone ([articolo 1571 cod. civ.](#)).

Diversamente, la nozione di **affitto** si ricava combinando il disposto dell’[articolo 1571](#) con quello dell’[articolo 1615](#), secondo cui “*Quando la locazione ha per oggetto il godimento di una cosa produttiva, mobile o immobile, l'affittuario deve curarne la gestione in conformità della destinazione economica della cosa e dell'interesse della produzione. A lui spettano i frutti e le altre utilità della cosa*”.

In definitiva, il **rapporto** tra l’affitto e la locazione è di **genus ad speciem**, dove l’affitto è una *species* del *genus* “locazione” che può riguardare i terreni agricoli e le aziende: pertanto, quando il Legislatore parla di locazione, non può riferirsi a questi due tipi di beni.

Ne è riprova che la stessa norma, al **comma 2**, correttamente si riferisce ai **contratti di “affitto d’azienda”**, a conferma della **volontà di separare le due fattispecie**.

E ancora più *tranchant* la [circolare 14/E/2020](#) al § 3 dove, nel delimitare l’ambito oggettivo di applicazione della norma, esplicitamente richiede che “*i predetti canoni devono essere relativi a un contratto di locazione così come identificato dagli artt. 1571 e segg. cod. civ. e la cui disciplina è regolata dalla L. 27 luglio 1978 n.392*”.

Purtroppo, i riferimenti normativi richiamati, non lasciano spazio a dubbi: parliamo delle **locazioni a uso diverso dall’abitazione in via esclusiva**.

Non vi rientrano in alcun modo gli affitti di **fondo rustico** di cui all’[articolo 1615, cod. civ.](#) e alla L. 203/1982, che rappresentano gli strumenti con cui viene trasferito il **godimento temporaneo dei terreni**.

Alla luce di quanto esposto, appaiono piuttosto deboli le argomentazioni a favore dell’applicazione del credito d’imposta anche ai **casi di affitto di terreni**, né adeguatamente supportate dalle **poche indicazioni ufficiali ad oggi disponibili**.

Il fatto che la norma, al **comma 1**, estenda alle attività agricole la spettanza del beneficio, non significa dilatarne l’operatività alle somme pagate a titolo di **affitto per i terreni**.

L'apertura della circolare alle imprese agricole in regime catastale, non fa che prendere atto del contenuto della disposizione normativa, che sembra in realtà guardare a tutte quelle ipotesi (non infrequenti ma, aggiungiamo, nemmeno così estese) in cui **l'imprenditore agricolo utilizzi**, in forza di contratto di locazione, un **immobile ad uso commerciale**: si pensi all'**impresa dedita alla vendita diretta** che abbia un negozio in centro città.

Semmai, potrebbe costituire un **appiglio** più solido, l'esplicita citazione degli **agriturismi**, che al pari delle strutture alberghiere, a norma del comma 4, beneficiano dell'agevolazione **indipendentemente dal volume di ricavi e compensi registrato nel periodo d'imposta precedente**.

Infatti, quando anche queste strutture fossero **insediate su beni di proprietà di terzi**, dovrebbero normalmente far ricorso a **contratti di affitto di fondo rustico**, dovendo gli immobili ricettivi essere **pertinenziali ai terreni e rurali**. Ne conseguirebbe una implicita (quanto contorta) volontà del legislatore di far rientrare i **contratti di affitto nell'ambito dell'agevolazione. Ma solo per gli agriturismi?**

In definitiva, è **auspicabile** un rapido **intervento ministeriale** per ricomprendere anche i **terreni nella norma agevolativa** in quanto, altrimenti, l'agricoltura, come purtroppo spesso accade, viene dimenticata, salvo utilizzarla quale ottimo argomento di *marketing* per l'Italia quando necessario.

IVA

Fino al 30 giugno detrazione Iva su fatture e note di credito 2019

di Luca Mambrin



Come noto l'[articolo 62, commi 1–6, D.L. 18/2020](#) ha disposto a favore di tutti i soggetti con **domicilio fiscale, sede legale o operativa in Italia** la sospensione degli **adempimenti tributari che scadono dall' 08.03.2020 al 31.05.2020**, posticipando la loro effettuazione entro il **30.06.2020**.

Pertanto anche la **dichiarazione Iva** relativa all'anno 2019, che doveva essere presentata entro il 30 aprile 2020, **potrà essere presentata entro il 30 giugno senza l'applicazione di sanzioni**.

Si ritiene che gli effetti di questa sospensione del termine per la presentazione dell'Iva annuale 2019 si producano anche sul termine **ultimo per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta**, diritto disciplinato dal combinato disposto dell'[articolo 19](#) e dell'[articolo 25 D.P.R. 633/1972](#).

L'[articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972](#) stabilisce infatti che il **diritto alla detrazione dell'Iva sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile**, ovvero alla data in cui l'operazione si considera effettuata ai sensi dell'[articolo 6 D.P.R. 633/1972](#) e **può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto** ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

L'[articolo 25, comma 1, D.P.R. 633/1972](#) stabilisce invece che il diritto alla detrazione è esercitabile **previa annotazione della relativa fattura nel registro Iva degli acquisti** anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque **entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno**.

Al fine di coordinare le due norme la [circolare 1/E/2018](#) ha precisato che "... *il diritto alla detrazione potrà essere esercitato nell'anno in cui il soggetto passivo, essendo venuto in possesso del documento contabile, annota il medesimo – ai sensi del citato articolo 25, primo periodo – in contabilità, facendolo confluire nella liquidazione periodica relativa al mese o trimestre del periodo*

di competenza”.

Di conseguenza, i **presupposti per l'esercizio del diritto alla detrazione Iva** sono:

- **l'effettuazione dell'operazione;**
- il **possesso della fattura d'acquisto** (in formato elettronico e non cartaceo, se il fornitore è obbligato ad emettere fattura elettronica);
- **l'annotazione della fattura nel registro degli acquisti;**

e il diritto può essere esercitato al più tardi **entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva relativa dell'anno in cui si sono verificati tali presupposti** e con riferimento al medesimo anno.

Se la **fattura datata 2019** è stata **ricevuta entro il 31.12.2019**, l'imposta può essere detratta:

- con la **liquidazione del mese di dicembre/quarto trimestre 2019**, previa annotazione nel registro degli acquisti;
- con la **dichiarazione Iva relativa al 2019** (mod. Iva 2020) annotando la fattura **in un apposito sezionale del registro Iva acquisti** relativo alle fatture ricevute nel 2019. Si ritiene che con la sospensione del termine per la presentazione del modello dichiarativo in esame sia possibile anche **usufruire del maggior termine della detrazione dell'imposta anche per documenti annotati nell'apposito sezionale entro il 30.06.2020**. Resta ferma la possibilità per ciascun soggetto passivo di adottare soluzioni gestionali e informatiche diverse dall'annotazione nel registro Iva sezionale, a condizione che le stesse garantiscano tutti i requisiti richiesti per una corretta tenuta della contabilità, consentendo, altresì, un **puntuale controllo nel tempo da parte dell'Amministrazione finanziaria**.

Le medesime considerazioni possono essere fatte anche per le **note di variazione in diminuzione** di cui all'[articolo 26, comma 2](#) per le quali il cedente del bene o il prestatore del servizio ha diritto a portare in **detrazione ai sensi dell'[articolo 19](#)** l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'[articolo 25](#).

Ad esempio, nel caso di fallimento, ai fini dell'emissione della nota di variazione ex [articolo 26 D.P.R. 633/1972](#) è richiesta:

- **la partecipazione del creditore al fallimento;**
- **l'infruttuosità della procedura.**

Nella prassi, il **momento di certezza giuridica**, a partire dal quale è possibile emettere una nota di credito, **nell'ambito del fallimento del cliente** è individuato dal:

- **decreto** con cui il giudice approva il **piano di riparto**, proposto dal curatore, **rendendolo esecutivo** trascorso il termine di 10 giorni per le osservazioni dei creditori;

- **decreto di chiusura del fallimento**, soggetto a reclamo, nei casi di chiusura del fallimento stesso di cui all'[articolo 118 L.F.](#).

Pertanto, come risulta anche da numerosi documenti di prassi ministeriale, da ultimo nella [risposta all'interpello n. 33/2020](#), al fine di individuare **l'infruttuosità della procedura** occorre fare riferimento alla **scadenza del termine per le osservazioni al piano di riparto**, oppure, ove non vi sia stato, alla scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso.

Il diritto alla detrazione dell'imposta è subordinato alla “infruttuosità” delle procedure esecutive individuali o concorsuali, e **non al mero avvio delle stesse**.

Quindi, solo al verificarsi **di uno dei presupposti** per potersi avvalere della facoltà di operare la variazione in diminuzione, per effetto del richiamo all'[articolo 19 del D.P.R.](#), contenuto nel citato [articolo 26](#), il diritto alla detrazione deve essere esercitato, **al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto** ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

Essendo il **termine per la presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno 2019 sospeso fino al 30 giugno 2020** si ritiene possibile emettere ed annotare entro tale termine la nota di variazione Iva nel caso in cui il presupposto sia realizzato nell'anno 2019.

Sul tema si segnala infine il **diverso parere** dell'Aidc, che, nella **norma di comportamento n. 192 del febbraio 2015** ha invece precisato che nel caso di **procedure concorsuali**, il fornitore ha diritto di emettere una nota credito ai sensi dell'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) nel momento in cui l'ammontare originariamente addebitato in fattura si manifesta, in tutto o in parte, **non recuperabile** e, quindi, **anche prima della conclusione della procedura**.

L'emissione della nota di variazione, ai fini Iva, può **coincidere temporalmente con la rilevazione della perdita ai fini delle imposte dirette**, secondo i parametri fissati dall'[articolo 101, comma 5, Tuir](#).

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Studio professionale gestito tramite S.T.P.: è ipotizzabile il suo trasferimento mediante un contratto di cessione di azienda?

di Andrea Beltrachini di MpO & Partners



“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.*

Dopo aver analizzato la fattispecie atipica del trasferimento dello Studio (<https://www.ecnews.it/il-trasferimento-di-uno-studio-affiancamento-e-clausola-di-salvaguardia/>) e aver visto che l'operazione può essere perfezionata anche mediante una cessione dell'azienda della società di servizi, eventualmente preceduta da un contratto di affitto (<https://www.ecnews.it/attivita-professionale-affiancata-da-una-societa-di-servizi-la-valida-causa-del-contratto-di-affitto-dazienda-con-opzione-di-acquisto/>), con il presente contributo si intende condividere alcune riflessioni relative al coinvolgimento nell'operazione, **quale parte cedente**, di una **società tra professionisti (S.T.P.)**.

In particolare: **può la S.T.P. cedere la propria azienda?**

La domanda si pone perché, ai sensi dell'**art. 2555 c.c.**, “*l'azienda è il complesso dei beni organizzati dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa*” e, pertanto, salvo casi particolari (ad es. cessione da parte degli eredi), **solo un imprenditore può possedere – e quindi validamente cedere – un'azienda**.

Da ciò consegue che, come già approfondito (<https://www.ecnews.it/il-fisco-non-agevola-i-professionisti-nel-passaggio-generazionale/>) il trasferimento dello Studio del professionista individuale / dello Studio associato è assoggettato all'**art. 54 TUIR** e consiste cioè, semplificando, in una vera e propria prestazione professionale da parte del professionista cedente, il cui corrispettivo è reddito da lavoro autonomo.

La S.T.P., invece, svolge sì principalmente attività professionale ma, a differenza del professionista individuale / dello Studio associato **può esercitare anche attività imprenditoriale, sebbene in via residuale e strumentale**. Infatti, ai sensi dell'**art. 9 del D.M. Min.**

Giustizia n. 34/2013, “Il consiglio dell’ordine o del collegio professionale, verificata l’osservanza delle disposizioni contenute nel presente regolamento, iscrive la società professionale nella sezione speciale di cui all’articolo 8, curando l’indicazione, per ciascuna società, della ragione o denominazione sociale, dell’oggetto professionale unico o prevalente, della sede legale, del nominativo del legale rappresentante, dei nomi dei soci iscritti, nonché degli eventuali soci iscritti presso albi o elenchi di altre professioni.”

Inoltre, come chiarito dall’Agenzia delle Entrate, la S.T.P. non produce (a differenza dello Studio Associato) redditi da lavoro autonomo, ma **reddito d’impresa**.

Ferma restando l’assenza di chiare disposizioni normative e di interpretazioni giurisprudenziali, pertanto, non è infondato sostenere che la S.T.P. possa cedere la propria azienda.

Ciò anche perché, qualora si volesse configurare l’intera operazione come prestazione professionale, in analogia con la cessione di clientela fatta dal professionista individuale / Studio associato, la S.T.P. sarebbe esposta al rischio che l’Ag. Entrate consideri la fattispecie come cessione di azienda, con conseguente applicazione dell’imposta di registro.

Si deve comunque considerare che, in genere, molti dei servizi prestati da una S.T.P. sono connotati da un rapporto di fiducia legato alle caratteristiche personali e professionali del professionista-persona fisica.

Quindi la cessione dell’azienda della S.T.P. incontra il **limite di cui all’art. 2558 c.c.**, norma che esclude, dall’oggetto del trasferimento di un’azienda, i contratti aventi un carattere personale.

L’oggetto del contratto di cessione d’azienda sarebbe quindi, soltanto, l’**apparato organizzativo** (rapporti con dipendenti, collaboratori, fornitori, licenze software, utenze, beni strumentali, contratto di locazione etc.) e le **attività c.d. strumentali** a quella professionale, esercitabili anche da soggetti non iscritti all’Albo e **non basate sull’intuitus personae** del prestatore (ad es. la mera raccolta, conservazione ed elaborazione di dati).

In relazione alla **canalizzazione dei rapporti avente carattere personale**, non si vede altra soluzione se non l’inquadramento della fattispecie come **prestazione professionale**.

Il cui corrispettivo, anche al fine di una maggior chiarezza, potrebbe essere fatturato ed incassato non dalla S.T.P. ma dai **singoli professionisti** che svolgono l’attività di affiancamento.