

Edizione di giovedì 25 Giugno 2020

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 22 giugno
di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

CRISI D'IMPRESA

Inammissibile l'azione revocatoria nei confronti di un fallimento
di Sergio Pellegrino

IVA

Note di variazione e dichiarazione Iva di competenza: inversione di rotta dell'Agenzia
di Roberto Curcu

AGEVOLAZIONI

Il credito d'imposta per i canoni di locazione commerciale
di Debora Reverberi

REDDITO IMPRESA E IRAP

Le differenze tra ammortamento civilistico e fiscale dei beni materiali – II° parte
di Stefano Rossetti

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Reti tra professionisti: un'ottima opportunità in attesa di chiarimenti
di Goffredo Giordano di MpO Partners

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 22 giugno

di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino



Con il **quarto appuntamento** di Euroconference In Diretta, di **lunedì 22 giugno**, l'attenzione si è concentrata sull'**informativa sulle erogazioni pubbliche**: un adempimento ancora oggi accompagnato da numerosi **dubbi interpretativi**, nonostante gli **interventi legislativi** che in questi ultimi anni si sono susseguiti. Le domande ricevute, di conseguenza, non potevano non essere **numerose**, richiamando, in molti casi, **questioni ancora irrisolte**, nonostante siano ampiamente diffuse.

Molte domande, poi, hanno riguardato le **nuove modalità di svolgimento delle assemblee per l'approvazione del bilancio**, così come quesiti non sono mancati con riferimento alle **novità settimanali analizzate** (tra le quali sicuramente spicca la [circolare AdE 16/E/2020](#) in materia di **Isa**).

Tutte le **risposte ai questi** verranno caricate, a partire da oggi, sulla **Community di Euroconference In Diretta** su *Facebook*, nonché nella sezione materiali di **Euroconference In Diretta** sulla piattaforma **Evolution**.

Anche oggi, come le scorse settimane, pubblichiamo poi la **nostra top 10 dei quesiti** che abbiamo ritenuto **più interessanti** con le **relative risposte**.

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

3. LOCALI IN USO GRATUITO E OBBLIGO INFORMATIVA

2. DICHIARAZIONE INTEGRATIVA E BENEFICI PREMIALI ISA

1. COVID-19, MISURE DI SOSTEGNO E OBBLIGO INFORMATIVA

Se la pensate diversamente, votate i **vostr**i 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

Informativa sulle erogazioni pubbliche e mancanza sito internet

Informativa sulle erogazioni pubbliche: Snc, che ha ricevuto contributi L.Sabatini, senza sito internet, non appartenente a associazioni di categoria a cui chiedere la pubblicazione dei contributi ricevuti, come può rendere la pubblicità richiesta?

B.M.

Purtroppo la disposizione non prevede modalità alternative a quelle indicate, ragion per cui non possono essere richiamati strumenti diversi dal sito internet e dai portali delle associazioni di categoria per fornire le informazioni richieste.

9

Bilancio abbreviato: erogazioni indicate nel RNA

Erogazioni pubbliche: se pubblicato nel RNA basta richiamo sulla nota integrativa per bilancio abbreviato?

B.L.

Ai sensi dell'articolo 1, comma 125-quinquies, L. 124/2017 “Per gli aiuti di Stato e gli aiuti de minimis contenuti nel Registro nazionale degli aiuti di Stato di cui all'articolo 52 della legge 24 dicembre 2012, n. 234, la registrazione degli aiuti nel predetto sistema, con conseguente pubblicazione nella sezione trasparenza ivi prevista, operata dai soggetti che concedono o gestiscono gli aiuti medesimi ai sensi della relativa disciplina, tiene luogo degli obblighi di pubblicazione posti a carico dei soggetti di cui ai commi 125 e 125-bis, a condizione che venga dichiarata l'esistenza di aiuti oggetto di obbligo di pubblicazione nell'ambito del Registro nazionale degli aiuti di Stato nella nota integrativa del bilancio oppure, ove non tenute alla redazione della nota integrativa, sul proprio sito internet o, in mancanza, sul portale digitale delle

associazioni di categoria di appartenenza”.

In questo caso non viene riservata alcuna specifica previsione alle società che redigono il bilancio in forma abbreviata, sicché può ritenersi sia sufficiente il richiamo operato in Nota integrativa.

8

Bonus vacanze per un solo componente

Il bonus vacanze spetta uno per nucleo familiare o uno per ogni componente del nucleo familiare?

C.M.D.F.M.L.

Il bonus può essere fruito da un solo componente per nucleo familiare. È invece esclusa la possibilità di beneficiare di tanti bonus quanti sono i componenti del nucleo familiare.

7

Contributo GSE e obbligo informativa

Il contributo GSE per vendita energia elettrica rientra tra i contributi da indicare nel sito dell'azienda o si considerano di natura corrispettiva?

C.I.C.G.

Generalmente, a fronte della cessione di energia elettrica al Gse viene corrisposta non solo la remunerazione per l'energia venduta, ma anche la c.d. “tariffa incentivante”.

Pare pacifico poter ritenere che il corrispettivo ricevuto a fronte della vendita di energia configuri un compenso percepito nell'ambito di un rapporto sinallagmatico, escluso, in quanto tale, dagli obblighi di informativa.

A diverse conclusioni deve invece giungersi con riferimento alla tariffa incentivante, che è un vero e proprio contributo. Prudenzialmente si consiglia di indicare questa componente in nota integrativa (o nelle altre sedi deputate), assolvendo in questo modo all'obbligo di informativa.

6

Assemblee in videoconferenza: necessaria la registrazione?

Ritenete necessario la registrazione dell'assemblea dei soci per conservare prova della formazione della volontà assembleare? Grazie

P.I.D.

Le previsioni dell'articolo 106 del Decreto Cura Italia, in forza delle quali le società *“possono altresì prevedere che l'assemblea si svolga, anche esclusivamente, mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto”*, hanno sollevato numerosi dubbi interpretativi.

Si ritiene, tuttavia, che non sia necessario registrare quanto avviene durante l'assemblea dei soci, essendo attribuita al Presidente la responsabilità di verificare la regolarità della costituzione, accertare l'identità e la legittimazione dei presenti, regolare il suo svolgimento e accertare i risultati delle votazioni.

5

Fondi per la formazione dipendenti e obbligo informativa

Sono oggetto di obbligo di informativa i vantaggi ottenuti dai Fondi per la formazione dei dipendenti?

F.G.

Sul punto non sono stati forniti chiarimenti ufficiali. Assonime, con la sua circolare 5/2019 ha però evidenziato che i Fondi sono finanziati con i contributi delle stesse imprese che ne beneficiano, ragion per cui non dovrebbe ritenersi giustificato l'obbligo di informativa.

4

Modello Iva TR e benefici premiali Isa

Benefici premiali Isa. Come indico nel modello Iva TR che posso beneficiare dell'esonero dall'apposizione del visto di conformità?

D.L.

Giova innanzitutto sottolineare che, con riferimento alla disciplina Iva, i benefici premiali esplicano i loro effetti nell'anno successivo, e non in quello di riferimento. Quindi, con i modelli Iva TR dei primi tre trimestri 2020 possiamo far valere i benefici premiali connessi al livello di affidabilità Isa raggiunto con i dati indicati nel modello Redditi 2019 (riferito all'anno 2018). Allo stesso modo i livelli di affidabilità fiscale raggiunti nel 2018 incideranno sulla corretta compilazione del modello Iva2020 (relativo al 2019).

Tutto quanto appena premesso, si rende necessario evidenziare che, nel modello Iva TR non è effettivamente disponibile, ad oggi, una specifica casella del frontespizio ove indicare la possibilità di effettuare la compensazione in assenza del visto di conformità. Deve quindi ritenersi che nulla debba essere indicato.

Il campo 3 del rigo TD8, consente invece di indicare i casi in cui scattano i benefici premiali Isa nell'ambito dei rimborsi Iva infrannuali: in questo caso va indicato il codice "5".

3

Locali in uso gratuito e obbligo informativa

Locali concessi in comodato gratuito da ente pubblico: è previsto l'obbligo di informativa? Come si concilia col criterio di cassa?

D.D.V.

Sì, sussiste l'obbligo di informativa anche se il beneficio si sostanzia nella fruizione di locali di un ente pubblico a titolo gratuito. In questo caso il vantaggio oggetto di informativa è pari al canone di affitto non pagato.

Se i benefici sono concessi in natura assume rilievo il principio di competenza, come anche rilevato dal CNDCEC nel documento del marzo 2019: da un lato, quindi, trova applicazione il criterio di cassa per i contributi monetari, mentre, dall'altro, viene attribuito rilievo al criterio di competenza nel caso in cui i contributi siano concessi in natura.

2

Dichiarazione integrativa e benefici premiali Isa

Contribuente ottiene punteggio Isa 5 in Redditi2019. A seguito di integrativa il punteggio diventa

8. Non spettano i benefici premiali, ma è comunque soggetto a controllo?

F.Q.

Come correttamente evidenziato nel quesito, i dati necessari per l'applicazione degli Isa devono essere dichiarati, al fine di accedere al regime premiale, *“entro i termini ordinariamente previsti”* per la presentazione della dichiarazione dei redditi: il miglior punteggio ottenuto con la dichiarazione integrativa, quindi, non assume rilievo ai fini dei benefici premiali.

Viceversa, se, con una dichiarazione successiva a quella trasmessa entro i termini ordinari, la modifica dei dati per l'applicazione degli Isa determina una riduzione del punteggio di affidabilità, tale variazione deve ritenersi rilevante ai fini della riduzione o perdita dei benefici premiali.

Come chiarito dalla circolare 16/E/2020, infine, *“si ritiene debbano essere sempre considerati rilevanti ai fini delle attività di analisi del rischio gli esiti dell'ultima dichiarazione pervenuta”*.

1

Covid-19, misure di sostegno e obbligo informativo

Gli aiuti che le imprese stanno ricevendo causa Covid-19, devono essere oggetto di informativa?

P.V.

Deve ritenersi che la maggior parte degli aiuti che sono stati previsti dal Decreto Cura Italia, dal Decreto Liquidità e dal Decreto Rilancio non debbano essere oggetto di informativa, trattandosi di aiuti aventi carattere generale.

Tra l'altro, giova ricordare che l'obbligo di informativa si riferisce agli importi erogati nell'esercizio finanziario precedente, ragion per cui, entro il prossimo 30 giugno, dovranno essere oggetto di informativa le sovvenzioni, i sussidi, i vantaggi, i contributi e gli aiuti erogati nel 2019 (e, quindi, sono comunque esclusi eventuali aiuti erogati a fronte dell'emergenza sanitaria in corso).

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



CRISI D'IMPRESA

Inammissibile l'azione revocatoria nei confronti di un fallimento

di Sergio Pellegrino



Le **Sezioni unite della Corte di Cassazione**, con la **sentenza n. 12476** depositata ieri, si sono pronunciate sulla controversa questione dell'**ammissibilità dell'azione revocatoria, ordinaria e fallimentare, nei confronti di un fallimento**.

La problematica era stata già affrontata dalla **Cassazione, sempre a Sezioni unite, con la [sentenza n. 30416 del 2018](#)**, che aveva concluso per l'**inammissibilità**, alla luce del fatto che l'**azione revocatoria ordinaria o fallimentare** si concretizza in un'**azione costitutiva che modifica ex post una situazione giuridica preesistente** e che, alla data di apertura del concorso, **il passivo si deve considerare cristallizzato** al fine di tutelare la massa dei creditori.

La **prima Sezione** della Corte ha però sollecitato una **revisione di tale orientamento**, anche alla luce delle tesi contrarie sostenute in ambito dottrinale.

Per quanto concerne la considerazione circa la **natura costitutiva** della sentenza che accoglie l'azione revocatoria, messa in dubbio dai giudici della prima Sezione, **la "nuova" pronuncia delle Sezioni unite conferma le conclusioni raggiunte da quella "vecchia"**, peraltro già affermate da precedenti pronunce (Cass. SS.UU. n. 5443/1996 e n. 437/2000).

Al riguardo viene affermato come *"la situazione giuridica vantata dalla massa ed esercitata dal curatore non integra infatti un diritto di credito (alla restituzione della somma o dei beni) esistente prima e indipendentemente dall'esercizio dell'azione giudiziale, ma rappresenta un **vero e proprio diritto potestativo all'esercizio dell'azione revocatoria**, al punto che rispetto a esso non è configurabile l'interruzione della prescrizione a mezzo di semplice atto di costituzione in mora (articolo 2493, ultimo comma, cod.civ.)"*.

L'azione revocatoria ha, infatti, "unicamente" la **funzione di ricostituire la garanzia generica assicurata al creditore del patrimonio del suo debitore** e da questi **messa in pericolo per effetto di un atto dispositivo**: se accolta, non comporta la restituzione del bene al patrimonio del

debitore, quanto piuttosto l'**inefficacia dell'atto dispositivo nei confronti del solo creditore** che ha agito, consentendogli così di aggredire il bene attraverso l'**azione esecutiva** nel momento in cui il credito non sia stato soddisfatto.

L'inefficacia in questione può, evidentemente, soltanto **sopravvenire**, laddove vi siano le condizioni, nel momento in cui vi è l'**accoglimento della revocatoria**, che quindi incide *ex post* sulla situazione preesistente: non è accettabile la tesi sostenuta da parte della dottrina, e di fatto richiamata nell'ordinanza interlocutoria della prima Sezione, che spiegherebbe l'azione revocatoria ordinaria sul piano delle limitazioni del potere del debitore di disporre dei propri beni, cosa che evidentemente non è.

L'azione revocatoria, si è detto, produce benefici esclusivamente a favore del creditore che l'abbia esercitata – nel caso del fallimento, evidentemente, per l'intera massa dei creditori –, ma **l'atto dispositivo non è inefficace né per il debitore, né per la controparte**.

Il **terzo acquirente del bene** continua a mantenere **inalterato il diritto di proprietà**, ma diventa **esposto alle ragioni esecutive** del creditore, in una situazione che può essere assimilata a quella del terzo acquirente del bene ipotecato o dato in pegno.

L'eventuale **fallimento dell'acquirente** rileva, da questo punto di vista, per la necessità di **crystallizzare l'asse fallimentare**, ossia il patrimonio e dunque l'attivo, alla data del fallimento: si apre di fatto il concorso dei creditori sul patrimonio del fallito per **titolo anteriore alla sentenza**, mentre accadimenti successivi non debbono incidere sull'asse patrimoniale assoggettato al concorso.

L'accoglimento dell'**azione revocatoria successiva al fallimento** dell'acquirente determinerebbe come conseguenza il recupero del bene alla garanzia patrimoniale del solo creditore dell'alienante, **sottraendolo invece alla garanzia collettiva dei creditori dell'acquirente: si violerebbero così i principi della disciplina fallimentare**. L'azione deve essere, perciò, considerata **inammissibile**, poiché non è possibile sottrarre il bene oggetto dell'azione all'asse fallimentare cristallizzato al momento della dichiarazione di fallimento.

I giudici hanno, nel contempo, ben presente l'esigenza che **non vengano compromessi gli interessi dei creditori dell'alienante**, che devono anch'essi trovare tutela da parte dell'ordinamento.

Vi è però un **punto di equilibrio**: se il fallimento dell'acquirente impedisce il recupero del bene per esercitare su di esso l'azione esecutiva, **non preclude invece l'insinuazione al passivo di quel fallimento per il corrispondente controvalore**.

Di seguito si espongono i **principi di diritto** affermati dalla sentenza:

- **oggetto della domanda di revocatoria** (ordinario fallimentare) non è il bene in sé, ma la **reintegrazione della generica garanzia patrimoniale** dei creditori mediante

l'assoggettabilità del bene a esecuzione;

- il **bene dismesso** con l'atto rievocando viene in considerazione, rispetto all'interesse dei creditori dell'alienante, soltanto per il **suo valore**;
- ove l'**azione costitutiva non sia stata dai creditori dell'alienante introdotta prima del fallimento dell'acquirente** del bene che ne costituisce oggetto, essa – stante l'intangibilità dell'asse fallimentare in base a titoli formati dopo il fallimento (c.d. **crystallizzazione**) – non può essere esperita con la finalità di recuperare il bene alienato alla propria esclusiva garanzia patrimoniale, poiché si tratta di un'**azione costitutiva** che modifica *ex post* una situazione giuridica preesistente;
- in questo caso i **creditori dell'alienante** (e per essi **il curatore fallimentare ove l'alienante sia fallito**) restano tutelati nella garanzia patrimoniale generica dalle regole del concorso, nel senso che possono **insinuarsi al passivo del fallimento** dell'acquirente **per il valore del bene oggetto dell'atto di disposizione** astrattamente revocabile, demandando al giudice delegato di quel fallimento anche la delibazione della pregiudiziale costitutiva.

IVA

Note di variazione e dichiarazione Iva di competenza: inversione di rotta dell'Agenzia

di **Roberto Curcu**



Giovedì 16 aprile l'Agenzia delle Entrate pubblicò una interessante risposta ad un interpello, commentata con una [nostra news del 17 aprile](#), che dirimeva un dubbio che ancora esisteva riguardo **alle modalità di recupero dell'IVA fatturata e non incassata**, con l'emissione di **una nota di variazione** ai sensi dell'[articolo 26 Decreto Iva](#).

In tale risposta l'Agenzia individuò il **momento iniziale** a partire dal quale è possibile emettere la nota di variazione, il **momento finale**, e la **dichiarazione Iva in cui inserire la variazione**.

Ieri, 24 giugno, con la [risposta ad interpello 192](#), l'Agenzia delle Entrate ha mostrato un **inatteso cambiamento di rotta** rispetto a quanto precedentemente sostenuto.

Il problema delle note di variazione in diminuzione, infatti, sembra essere triplice.

In primo luogo è necessario **individuare il giorno a partire dal quale è possibile emetterle**: questo coincide, per la maggior parte dei casi di interesse, con quello in cui è **constatata l'infruttuosità di una procedura di recupero coattivo** o con il **termine di una procedura concorsuale**.

Già con [circolare 77/2000](#) fu chiarito che **nei casi di fallimento è necessario attendere la 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** ([articoli 110 e 119 L.F.](#)).

Nel caso trattato dalla [risposta ad interpello 192](#), viene precisato che, nel caso in cui un piano di riparto sia stato variato nel corso della procedura fallimentare, **il termine iniziale per emettere la nota di variazione è quello della definitività dell'ultimo piano di riparto**.

Il secondo problema riguarda il **termine massimo entro cui emettere la nota di variazione**.

Con una interpretazione letterale della norma, ma illogica guardando la sostanza dell'operazione e la normativa comunitaria ([vedi news di ieri](#)), **per l'Agenzia delle Entrate il soggetto che emette una nota di variazione**, anziché stornare l'Iva a suo tempo versata, **porta in detrazione l'imposta indicata nella nota di credito**.

Posto che la detrazione va operata nella dichiarazione Iva dell'anno in cui è sorto il diritto, l'Agenzia delle Entrate ha sempre sostenuto che **la nota di variazione deve essere emessa entro il termine di scadenza della dichiarazione Iva dell'anno in cui è sorto il diritto**.

Fino a questo punto, **non ci sono grossi dubbi**, e l'Agenzia delle Entrate ha confermato che, **per le variazioni il cui diritto è nato nel 2019, il termine massimo di emissione è quello del 30 giugno 2020**, "beneficiando" anche tale termine della **proroga da Covid**.

Ultimo problema, non di secondaria importanza, è **capire in che dichiarazione Iva inserire una nota di variazione emessa nel 2020, a fronte di un diritto ad emetterla nato nel 2019**, ad esempio per la chiusura in tale anno di una **procedura fallimentare**.

Se accettassimo il **ragionamento dell'Agenzia delle Entrate**, che l'Iva indicata in una **nota di variazione va portata in detrazione**, e considerato che la **detrazione va operata nella dichiarazione Iva dell'anno in cui è sorto il diritto**, si arriverebbe alla conclusione che **le note di variazione "a cavallo" devono essere indicate nella dichiarazione Iva 2020**; ciò sarebbe **speculare alla detrazione di fatture ricevute nel 2019** (anno in cui nasce il diritto alla detrazione) e **registrate nel 2020**, che devono essere indicate nella dichiarazione Iva 2020.

Queste conclusioni erano state sostenute nella [risposta ad interpello 107](#) del 16 aprile, con la quale, in un caso in cui il diritto ad emettere la nota di variazione era nato nel 2019, l'Agenzia precisava che **"la detrazione dell'imposta è consentita entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2019"** e che, tale esercizio del diritto è consentito **"a condizione che la nota di variazione in diminuzione sia emessa al massimo entro il termine ultimo di presentazione della dichiarazione Iva 2020, ora prorogato dal 30 aprile al 30 giugno 2020"**. Sul punto, l'Agenzia precisava addirittura che **il contribuente avrebbe dovuto rettificare la dichiarazione Iva 2020 eventualmente già presentata**.

Ora, con la [risposta ad interpello 192](#), **l'Agenzia cambia idea**. **Per un diritto ad emettere la nota di variazione nato nel 2019** (definitività dei piani di riparto o di chiusura di fallimenti), **e note di credito emesse nel 2020, la dichiarazione Iva di competenza è Iva 2021**, cioè quella relativa all'anno in cui è stata emessa la nota e non a quello in cui è nato il diritto.

Mai come in questi casi è d'ordine ricordare cosa dice lo Statuto del contribuente: **"Non sono irrogate sanzioni né richiesti interessi moratori al contribuente, qualora egli si sia conformato a indicazioni contenute in atti dell'amministrazione finanziaria, ancorché successivamente modificate dall'amministrazione medesima"**; e la giurisprudenza della Corte di Giustizia ritiene

che nemmeno l'imposta possa essere chiesta.

AGEVOLAZIONI

Il credito d'imposta per i canoni di locazione commerciale

di **Debora Reverberi**

Seminario di specializzazione

COSTRUIRE UN BUSINESS PLAN PER RICHIEDERE FINANZIAMENTI BANCARI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Fra le **agevolazioni** introdotte per **contrastare gli effetti economici e finanziari** derivanti dalle misure di prevenzione e contenimento dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, che hanno determinato un calo dei ricavi o compensi a fronte di inevitabili costi fissi, l'[articolo 28 D.L. 34/2020](#) (c.d. "Decreto Rilancio") ha istituito un **credito d'imposta per canoni di locazione di immobili destinati all'esercizio di attività d'impresa, anche agricola e di lavoro autonomo, commisurato all'importo versato nel 2020 con riferimento ai canoni dei mesi di marzo, aprile e maggio**.

Il presente contributo offre una **disamina del nuovo tax credit** alla luce dei chiarimenti resi dall'Agenzia delle entrate con la [circolare 14/E/2020](#).

Rapporto col bonus botteghe e negozi

Il nuovo credito d'imposta presenta una **potenziale sovrapposizione, in relazione al canone del mese di marzo 2020, col bonus botteghe e negozi** dell'[articolo 65 D.L. 18/2020](#) (c.d. "Decreto Cura Italia"), che viene arginata tramite l'introduzione di un espresso **divieto di cumulo** nel [comma 8](#) dell'[articolo 28 D.L. 34/2020](#).

Fra le **principali differenze** rispetto al precedente bonus locazioni si segnalano **l'estensione dei soggetti beneficiari anche agli esercenti arti e professioni e agli enti non commerciali, l'irrelevanza della categoria catastale dell'immobile, l'ampliamento delle forme contrattuali ammesse e l'introduzione di una soglia dei ricavi o compensi del periodo d'imposta precedente**.

Ambito applicativo soggettivo

L'ambito applicativo soggettivo contempla un'ampia platea di soggetti destinatari, ma soggiace al **rispetto di due soglie finanziarie**.

Sono potenziali **beneficiari del credito d'imposta** i seguenti soggetti:

- **esercenti attività d'impresa, incluse le imprese agricole** anche se determinano il reddito su base catastale e i soggetti in regime forfetario di cui all'[articolo 1, commi 54 e seguenti](#), L. 190/2014;
- **esercenti arti e professioni**, inclusi i soggetti in regime forfetario di cui all'[articolo 1, commi 54 e seguenti](#), L. 190/2014;
- **enti non commerciali**, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, in relazione ai canoni di immobili ad uso non abitativo **destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale (come risultanti dall'atto costitutivo o dallo statuto)**, anche nel caso in cui svolgano oltre all'attività istituzionale **un'attività commerciale non prevalente e non esclusiva**.

L'esercizio non abituale di attività commerciale o di lavoro autonomo **e la relativa produzione di redditi diversi** ai sensi dell'[articolo 67, comma 1, lettere i\) e l\), Tuir](#) è causa di esclusione dal beneficio.

Le due soglie finanziarie, il cui rispetto rappresenta *conditio sine qua non* per beneficiare dell'agevolazione, sono le seguenti:

- **ricavi o compensi del periodo d'imposta precedente non superiori a 5 milioni di euro**, da quantificare tenendo conto delle regole di determinazione del reddito specifiche per la tipologia di soggetto (ad **esclusione delle strutture turistico-ricettive**);
- **fatturato o corrispettivi di ciascun mese di riferimento diminuiti di almeno il 50% rispetto al medesimo mese del periodo d'imposta precedente** (ad esclusione degli enti **non commerciali** nell'immobile adibito esclusivamente ad attività istituzionale).

I soggetti neocostituiti privi del parametro storico 2019 di raffronto per la verifica dei flussi reddituali, sono **esclusi dall'agevolazione, fatti salvi i casi di operazioni straordinarie in regime di continuità soggettiva e i casi di conferimento d'azienda e cessioni d'azienda**, nei quali non si è in presenza di un'attività neocostituita, come precisato dall'Agenzia delle entrate in materia di contributo a fondo perduto nella [circolare 15/E/2020](#).

Per quanto riguarda l'affitto d'azienda dovrebbe valere lo stesso **principio di assenza di nuova attività sul piano sostanziale**.

Parimenti i soggetti che abbiano conseguito un **fatturato o corrispettivi pari a zero nel medesimo mese sono esclusi**, non essendoci alcuna riduzione.

Le strutture turistico-ricettive

Il limite dei ricavi o compensi del periodo d'imposta precedente **non si applica nell'ipotesi in cui l'attività esercitata consista in un'attività alberghiera o agrituristica, anche stagionale**, ivi intendendo rispettivamente le attività che rientrano nella sezione 55 dei codici Ateco e le strutture che svolgono le attività di cui alla Legge 96/2006 e relative leggi regionali.

Per le strutture turistico-ricettive con attività esclusivamente stagionale l'ambito applicativo temporale slitta di un mese, ovvero ai **canoni pagati nel 2020 in riferimento ai mesi di aprile, maggio e giugno**.

Gli enti non commerciali

In caso di svolgimento promiscuo di attività commerciale e istituzionale nel medesimo immobile il credito d'imposta dovrà essere calcolato in relazione al **canone di locazione afferente ciascuna sfera**, facendo riferimento in caso di contratto di locazione unico a **criteri di allocazione oggettivi (ad esempio quelli utilizzati in contabilità)**.

Per la quota parte di canone riferito alla sfera commerciale vanno verificate entrambe le soglie di ricavi del periodo precedente e di calo di almeno il 50% di fatturato rispetto allo stesso mese del 2019.

In caso di immobile adibito esclusivamente ad attività istituzionale non è richiesta la verifica di calo dei flussi reddituali.

Ambito applicativo oggettivo e misura del credito

L'aliquota del credito d'imposta varia in funzione del contratto in dipendenza del quale l'immobile è nella disponibilità del soggetto beneficiario:

- **in caso di contratti di locazione, locazione operativa** (sono **esclusi** dal chiarimento contenuto nella [circolare AdE 14/E/2020](#) i **leasing finanziari**) e **concessione di immobili** spetta un credito d'imposta pari al **60 % del canone mensile versato**;
- **in caso di contratti di servizi a prestazioni complesse, inclusi i contratti di *coworking*, o di affitto d'azienda**, comprensivi di almeno un immobile a uso non abitativo destinato allo svolgimento dell'attività d'impresa o lavoro autonomo, spetta un credito d'imposta pari al **30% del canone mensile versato**.

Nel caso in cui il canone di un mese non sia stato corrisposto **il diritto alla fruizione del credito resta sospeso fino all'avvenuto pagamento** e in caso di modifiche contrattuali con variazione

in diminuzione del canone l'importo va corrispondentemente ridotto.

Se il canone comprende, secondo contratto, **unitariamente le spese condominiali**, allora anche tale voce concorrerà alla base di calcolo del credito d'imposta.

La spettanza del credito **non dipende dalla categoria catastale dell'immobile**, ma dalla **destinazione all'effettivo svolgimento di un'attività** commerciale, industriale, artigianale, agricola o di interesse turistico.

Sono ammessi **in misura pari al 50% i canoni** di immobili **adibiti promiscuamente** all'esercizio di arte o professione e uso personale, **a condizione che il beneficiario non disponga di altro immobile nel medesimo Comune adibito esclusivamente ad arte o professione**: in tal caso il credito d'imposta spetterà solo sui canoni di quest'ultimo.

Sull'ipotesi di **sublocazione** la [circolare 14/E/2020](#) nulla prevede: potrebbe risultare ammissibile il credito d'imposta sul canone corrisposto dal sublocatario in virtù del rimando agli articoli 1571 e seguenti del codice civile (ivi comprendendo l'articolo 1594 in tema di sublocazione); resta invece **dubbia la possibilità di reiterare il bonus** tra sublocatore, in relazione al canone pagato al locatore, e sublocatario in relazione al canone pagato al sublocatore.

Modalità di fruizione del credito

Il credito d'imposta è **fruibile secondo molteplici modalità**.

Il [comma 6](#) dell'**articolo 28 D.L. 34/2020** disciplina **le modalità di utilizzo diretto del credito d'imposta** dal soggetto beneficiario e l'[articolo 122 del D.L. 34/2020](#) ne disciplina **le modalità di cessione a terzi**:

- **utilizzo diretto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa;**
- **utilizzo diretto in compensazione**, ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), **successivamente all'avvenuto pagamento dei canoni**, tramite utilizzo del **codice tributo "6920"** istituito con la [risoluzione AdE 32/E/2020](#);
- **cessione del credito d'imposta, anche parziale, al locatore o ad altri soggetti**, compresi istituti di credito e altri intermediari finanziari, opzionabile **fino al 31.12.2021**.

In caso di utilizzo diretto del credito esso andrà esposto nel quadro RU della dichiarazione del periodo d'imposta di pagamento dei canoni, con separata indicazione della quota utilizzata in detrazione e di quella compensata in F24.

Per le **modalità operative di cessione del credito** manca ad oggi l'emanazione del

provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate.

Il cessionario **può fruire del credito d'imposta con le stesse modalità del cedente:**

- **nella dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta nel corso del quale il credito è stato ceduto;
- **in compensazione** ai sensi dell'[articolo 17 D. Lgs. 241/1997](#).

La quota di credito d'imposta non utilizzata dal cessionario nell'anno **non può essere usufruita negli anni successivi e non può essere richiesta a rimborso.**

Il credito d'imposta non è soggetto a limiti di compensazione, sia per il locatario – fruitore che per il cessionario.

Aspetti fiscali

In relazione al locatario – fruitore il componente positivo di reddito generato è **fiscalmente irrilevante**, non concorrendo:

- **alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi;**
- **al valore della produzione ai fini Irap;**
- ai fini del **rapporto di deducibilità degli interessi passivi** di cui all'[articolo 61, Tuir](#);
- ai fini del **rapporto di deducibilità dei componenti negativi** di cui all'[articolo 109, comma 5 del Tuir](#).

In relazione al cessionario, se il valore nominale del credito acquistato è superiore al corrispettivo pattuito, la sopravvenienza attiva generata assume rilevanza fiscale ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini Irap.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Le differenze tra ammortamento civilistico e fiscale dei beni materiali – II° parte

di **Stefano Rossetti**



In questa seconda parte del **contributo** proseguiamo l'analisi dell'origine dei disallineamenti che si vengono a creare tra il **valore civilistico e fiscale** dei beni materiali a seguito delle **differenze esistenti tra i criteri civilistici e fiscali della procedura di ammortamento**.

Nella [prima parte](#) abbiamo analizzato i **disallineamenti** che riguardano:

- l'inizio della procedura di ammortamento;
- l'adozione di un'aliquota ridotta in relazione al primo anno di ammortamento fiscale;
- la deduzione integrale ed immediata dal reddito d'impresa dei cespiti di costo unitario inferiore ad euro 516,46.

In questa **seconda parte**, invece, esamineremo le differenze relative **alla durata del piano di ammortamento**.

In relazione al disallineamento riguardante la **durata del piano di ammortamento** (e quindi, di conseguenza, il calcolo della quota), occorre sottolineare che, dal punto di vista civilistico, il Principio Contabile Oic 16 prevede che, per garantire la **sistematicità del piano di ammortamento**, devono essere **noti i seguenti elementi**:

- il **valore da ammortizzare**, calcolato come **differenza tra il costo dell'immobilizzazione e il suo presumibile valore residuo** al termine del periodo di vita utile;
- la **residua possibilità di utilizzazione**, che è legata **non alla "durata fisica" ma a quella "economica"**. Si tratta della **stima dell'arco temporale entro cui il bene sarà di utilità per l'impresa**;
- i **metodi di ammortamento**, i quali devono assicurare una **razionale e sistematica imputazione del valore dei cespiti durante la loro vita utile stimata**.

Quindi, la **determinazione della quota di ammortamento**, dal punto di vista civilistico, è frutto di **stime e congetture** che mal si conciliano con le esigenze di **certezza e determinabilità** richieste dall'ordinamento tributario.

Ciò ha indotto il legislatore fiscale a prevedere un **limite massimo di deducibilità delle quote di ammortamento** al fine di **evitare arbitraggi fiscali**, da parte dei contribuenti, volti ad **ammortizzare (e quindi dedurre) nel minor numero possibile di periodi d'imposta** il costo delle immobilizzazioni materiali.

Questa finalità è garantita dalla previsione dell'[articolo 102, comma 2, Tuir](#), secondo cui *“La deduzione [delle quote di ammortamento] è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio”*.

A ben vedere, dunque, la norma fiscale, in ossequio al **principio di derivazione** sancito dall'[articolo 83 Tuir](#), non prevede un **piano di ammortamento alternativo** a quello civilistico ma **si limita a prevedere la quota di ammortamento civilistico massima deducibile sulla base delle aliquote previste dal D.M. 31.12.1988**.

In altre parole, l'impresa deve:

- ai sensi dell'[articolo 2426, comma 1, punto n. 2\), cod. civ.](#), ammortizzare i beni facenti **parte il compendio aziendale, secondo quando previsto dal Principio Contabile Oic 16, al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della propria situazione patrimoniale ed economica**;
- una volta determinato il **piano di ammortamento civilistico**, confrontare l'ammontare della **singola quota di ammortamento con il massimo importo deducibile dal reddito d'impresa calcolato secondo le aliquote fiscali previste dal D.M. 31.12.1988**.

A seguito di questo confronto ci si può imbattere in **tre possibili scenari**:

- la quota civilistica è **inferiore** alla misura prevista secondo le aliquote del [D.M. 31.12.1988](#);
- la quota civilistica è **uguale** alla misura prevista secondo le aliquote del [D.M. 31.12.1988](#);
- la quota civilistica è **superiore** alla misura prevista secondo le aliquote del [D.M. 31.12.1988](#).

Nel primo caso non vi sono particolari problemi in quanto la **“quota” d'ammortamento fiscale è capiente e di conseguenza l'importo civilistico è completamente deducibile**.

Anche il secondo caso è scevro di criticità, infatti la **quota di ammortamento civilistico è identica al massimo importo deducibile fiscalmente**.

Il terzo caso, invece, **deve essere gestito in dichiarazione dei redditi mediante l'esecuzione di una variazione in aumento**, in quanto la quota di ammortamento civilistico risulta parzialmente deducibile dal reddito d'impresa.

Da ultimo, si sottolinea come la **gestione dei disallineamenti**, tra i valori civilistici e fiscali descritti nelle due parti in cui si articola il presente contributo, possa variare in ragione della **natura del contribuente**, infatti:

- i soggetti che applicano il **principio di derivazione rafforzata**, in base al quale vengono riconosciuti ai fini fiscali i criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale utilizzati in bilancio per l'iscrizione dei beni materiali, si vedono riconosciuto il comportamento contabile anche ai fini fiscali e, di conseguenza, non si creano disallineamenti tra le due discipline. Occorre sottolineare, però, che **il principio di derivazione rafforzata non opera in relazione alle poste di bilancio di natura valutativa, dunque l'eventuale disallineamento legato all'applicazione delle aliquote fiscali previste dal [D.M. 31.12.1988](#) deve essere gestito mediante variazioni da apportare in dichiarazione dei redditi anche da tali soggetti**;
- i soggetti che applicano il **principio di derivazione semplice** sono obbligati a gestire mediante variazioni in aumento e in diminuzione in dichiarazione dei redditi tutte le tipologie di disallineamento che si vengono a creare, in quanto opera il c.d. "doppio binario".

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Reti tra professionisti: un'ottima opportunità in attesa di chiarimenti

di **Goffredo Giordano 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.

Nei precedenti contributi pubblicati su EC News il 16/01 ([Il mondo delle professioni sta cambiando, aggregarsi per competere](#)) e il 21/03 ([Aggregazione tra professionisti: conviene costituire una STP?](#)) abbiamo affrontato il delicato tema del passaggio generazionale dei professionisti e dei modelli aggregativi più utilizzati.

Particolarmente interessante è il contenuto della legge n. 81 del 22 maggio 2017, meglio conosciuta come il **Jobs Act lavoratori autonomi**, la quale **consente ai professionisti di costituire reti esercenti la professione, di partecipare a reti fra imprese, di costituire consorzi stabili professionali oppure associazioni temporanee professionali.**

Più precisamente, l'articolo 12, comma 3, della legge in commento prevede che *“Al fine di consentire la partecipazione ai bandi e concorrere all'assegnazione di incarichi e appalti privati, è riconosciuta ai soggetti che svolgono attività professionale, a prescindere dalla forma giuridica rivestita, la possibilità:*

a) di costituire reti di esercenti la professione e consentire agli stessi di partecipare alle reti di imprese, in forma di reti miste, di cui all'articolo 3, commi 4-ter e seguenti, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, con accesso alle relative provvidenze in materia;

b) di costituire consorzi stabili professionali;

c) di costituire associazioni temporanee professionali, secondo la disciplina prevista dall'articolo 48 del decreto legislativo 18 aprile 2016, n. 50, in quanto compatibile.”

Pertanto, *“Al fine di consentire la partecipazione ai bandi e concorrere all'assegnazione di incarichi e appalti privati”* i professionisti potranno scegliere strumenti o forme alternative di

aggregazione quali:

- la costituzione di una rete fra professionisti: con scelta tra rete contratto (senza soggettività giuridica e fiscale) o rete soggetto (con autonoma soggettività giuridica e fiscale). Tale possibilità è data dall'espresso richiamo della norma e quella relativa alle reti d'impresa (legge n. 33 del 9 aprile 2009);
- la partecipazione alle reti miste (professionisti-imprese);
- la costituzione di un consorzio;
- la costituzione di un'associazione temporanea finalizzata ad uno specifico progetto.

Sino a poco tempo fa ci si poneva il problema della fattibilità di tali modalità di aggregazione in quanto le reti nascono tramite la pubblicità, ovvero a seguito della registrazione al Registro Imprese (così come previsto dall'articolo 3, commi 4-ter e seguenti del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5). Tale iscrizione, però, è impossibile per i professionisti (a meno che non siano costituiti sotto forma di Società Tra professionisti) e pertanto **si faceva discendere l'impossibilità di costituzione di reti pure tra professionisti.**

A chiarimento, in tema di contratti di rete tra professionisti e misti, è intervenuto il MISE con [parere prot. n. 23331 del 28 gennaio 2020.](#)

La questione posta all'attenzione del MISE riguarda:

1. la **rete "pura"** costituita tra soli professionisti, tutti iscritti ad un Albo, ma non al registro imprese (quesito 1);
2. la **rete "mista"** costituita tra professionisti iscritti all'Albo ma imprese e altri soggetti ivi iscritti quali società tra professionisti, tra avvocati, imprenditori commerciali e società commerciali (quesito 2).

Il MISE chiarisce che – con l'entrata in vigore della legge n. 81 del 2017 – **il legislatore ammette che i professionisti possano costituire reti e partecipare a contratti di rete "misti".**

E' il caso di precisare che, **qualora il professionista non appaia in proprio, ma sotto forma di Società tra Professionisti (STP)**, attesa l'iscrizione della medesima in sezione speciale del registro delle imprese, apparirebbe assolto anche l'onere della **"natura formalmente imprenditoriale"** del retista con possibilità di **costituzione di reti non soggetto.**

In definitiva, il MISE afferma che **le reti "pure" tra professionisti possono ben essere costituite, ma al momento non esiste una previsione che ne consenta la pubblicità.**

Alla luce di quanto sopra esposto, lo strumento della rete tra professionisti ha bisogno di chiarimenti normativi in quanto, ad oggi, risulta di difficile e rara applicazione.