



NEWS Euroconference

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Direttori: Sergio Pellegrino e Giovanni Valcarenghi

Edizione di giovedì 22 Ottobre 2020

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 19 ottobre
di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

CRISI D'IMPRESA

Il correttivo al Codice della Crisi diventa definitivo – I° parte
di Francesca Dal Porto

AGEVOLAZIONI

Soggetto a tassazione il contributo Covid-19 erogato dal Comune alle imprese del territorio
di Sergio Pellegrino

REDDITO IMPRESA E IRAP

Per la società canoni di locazione di immobili commerciali da tassare anche se non riscossi
di Gioacchino De Pasquale

IVA

Le note di variazione Iva in caso di procedure concorsuali tra prassi e giurisprudenza
di Luca Mambrin

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

M&A di Studi odontoiatrici: un mercato che fa riflettere
di Alessandro Siess di MpO & Partners

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 19 ottobre

di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino



Master di specializzazione
**E-COMMERCE: ASPETTI CONTABILI,
CIVILISTICI E FISCALI**
Scopri le sedi in programmazione >

In considerazione dell'imminente scadenza del **Modello 770/2020**, la **diciassettesima puntata** di Euroconference In Diretta ha dedicato spazio ad alcuni aspetti da tenere in considerazione ai fini della **corretta compilazione dello stesso**.

Centrale è stata poi, come al solito, la **sessione aggiornamento**, la quale è stata interamente dedicata alle novità introdotte con la **legge di conversione del Decreto Agosto (L. 126/2020)**, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dello **scorso 13 ottobre**.

Nel corso della **sessione di approfondimento** sono stati invece analizzati i **benefici premiali** Isa, mentre, nell'ambito dello speciale **“agevolazioni edilizie”**, sono stati chiariti alcuni dubbi in merito alla **cumulabilità delle agevolazioni edilizie**.

Numerosi sono stati quindi i **quesiti** ricevuti: le **risposte** 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. TASSAZIONE PER TRASPARENZA E MODELLO 770**
- 2. ECOBONUS E CREDITO D'IMPOSTA BENI STRUMENTALI CUMULABILI?**
- 1. L'AFFIDABILITÀ FISCALE NON SALVA DAL VISTO PER IL 770**

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

10

Credito d'imposta locazioni e pagamento canone

Per fruire del credito d'imposta sui canoni di locazione, anche per il mese di dicembre 2020, andrà tassativamente pagato al locatore entro lo stesso anno?

A. A.

La Legge di conversione del Decreto Agosto (L. 126/2020) ha previsto, tra l'altro, l'estensione del credito d'imposta locazioni al 31.12.2020 per le sole strutture ricettive. La stessa previsione normativa stabilisce che le modifiche sono efficaci solo a seguito dell'autorizzazione della Commissione europea.

Ai sensi dell'articolo 28 D.L. 34/2020 il credito d'imposta è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020: il canone di locazione, quindi, deve essere pagato entro quest'anno.

Si ricorda, tuttavia, che, come chiarito dalla circolare AdE 14/E/2020, resta ferma la possibilità di cedere il credito d' imposta al locatore a titolo di pagamento del canone. In tale ipotesi il versamento del canone è da considerarsi avvenuto contestualmente al momento di efficacia della cessione e deve comunque intervenire il pagamento della differenza tra il canone dovuto ed il credito di imposta.

9

Isa precompilati e dati dichiarativi mancanti

Dobbiamo richiedere i dati Isa 2019 di un contribuente. Le dichiarazioni degli anni antecedenti al 2019 sia in ambito redditi che iva non sono mai state presentate. Se si richiedessero i dati Isa utilizzando la delega "massiva", sarebbe necessario inserire i dati Iva afferenti al 2018 che, tuttavia, non sono disponibili. La strada percorribile rimane esclusivamente quella di richiedere il Pin e attivare il cassetto fiscale?

C.C.

La soluzione prospettata dal collega pare essere condivisibile. Ai fini dell'applicazione degli

Isa l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione del contribuente alcune informazioni organizzate per “posizione Isa”.

Per ogni singolo contribuente vengono elaborate due posizioni Isa residuali mentre in fase di applicazione viene utilizzata, con riferimento alla tipologia di reddito, la posizione Isa relativa all'indice selezionato dall'utente, qualora presente, oppure la posizione Isa residuale.

Le ulteriori informazioni vengono utilizzate dai contribuenti coinvolti nell'applicazione degli Isa attraverso uno specifico software realizzato dall'Agenzia delle Entrate e la loro acquisizione può avvenire in maniera specifica per singolo utente attraverso la consultazione del cassetto fiscale (area riservata del sito dell'agenzia delle Entrate fruibile dagli utenti abilitati al servizio Entratel/Fisconline) o in maniera “massiva” per una determinata molteplicità di contribuenti (che deve contenere gli elementi di riscontro riportati nella dichiarazione Iva 2019 o, in assenza, nel modello dei dati rilevanti ai fini della applicazione degli studi di settore 2019 del contribuente).

8

Sospensione ammortamenti: estensione alle svalutazioni

La possibilità di derogare alla contabilizzazione degli ammortamenti in conto economico potrebbe essere estesa, secondo la ratio della norma, anche alla svalutazione delle immobilizzazioni materiali e magazzino?

A. A.

L'articolo 60 D.L. 104/2020 espressamente prevede quanto segue: “7-bis. I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, possono, anche in deroga all'articolo 2426, primo comma, numero 2), del codice civile, non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato”.

La norma, pertanto, richiama esclusivamente i processi di ammortamento, ragion per cui, salvo diversi chiarimenti ufficiali che potranno essere in futuro offerti, si ritiene che non sia possibile l'estensione della stessa alle svalutazioni dei beni.

7

Cessione Ecobonus: utilizzo

In caso di cessione del credito del 65% al fornitore chi lo riceve (costruttore) lo può utilizzare in 5 anni o 10 anni?

B. L.

In caso di cessione, il credito d'imposta è usufruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione. Pertanto, essendo prevista una ripartizione decennale per l'ecobonus, anche il cessionario può utilizzarlo con la stessa tempistica.

6

Quadro ST: dati da esporre in forma aggregata

Per il modello 770 nel quadro st, posso indicare f24 per ogni ritenuta versata, ma quest'anno mi segnala un'anomalia devo indicare un unico f24 per data ?

E. F.

Si conferma che i dati dei versamenti devono essere esposti nel quadro ST in forma aggregata se presentano identiche informazioni relativamente alla data di versamento, al codice tributo e al periodo di riferimento nonché, per la Sezione II, al Codice regione.

5

Bonus facciate: proroga per il 2021?

Volevo chiedere se il bonus facciate è stato prorogato per l'anno 2021.

ST. ASS. C.S.

Con il Documento programmatico di bilancio è stata prevista la proroga dei bonus edilizi, tra cui il bonus facciate, per l'anno 2021. Ad oggi, però, non vi è ancora alcuna disposizione normativa che sancisca, in modo definitivo, la suddetta proroga.

4

770: dividendi corrisposti in regime Pex

Se una Srl distribuisce dividendi ad un'altra Srl (e opera il regime Pex) si deve compilare il quadro SK?

Se sono corrisposti dividendi si rende necessario compilare, sempre, il quadro SI; in caso di assoggettamento a ritenuta, la stessa dovrà essere poi indicata nel quadro ST, mentre, nel caso di utili non assoggettati a ritenuta corrisposti a soggetti residenti, deve essere compilato il quadro SK.

Non sono previste specifiche esclusioni nel caso in cui il percepiente sia un'altra S.r.l., ragion per cui deve ritenersi che il quadro SK vada comunque compilato.

3

Tassazione per trasparenza e Modello 770

Nel caso di distribuzione degli utili già tassati per trasparenza da una S.r.l., come va compilato il Modello 770?

D.F.

In questo caso deve essere compilato sia il Quadro SI che il Quadro SK del Modello 770/2020.

Trattandosi di utili già tassati per trasparenza, sarà necessario indicarli nel rigo SK5, colonna 47: si ricorda che il rigo SK va compilato con riferimento agli utili corrisposti a ciascun socio.

2

Ecobonus e credito d'imposta beni strumentali cumulabili?

Una Srl sta facendo lavori per cui godrà della detrazione Ecobonus (65%). Nell'ambito di tali lavori vi è anche l'acquisto di beni, quali ad es. la caldaia. Su tali beni è possibile godere anche del Credito d'imposta del 6% ex L.160/2019?

B. M.

L'Agenzia delle entrate si era soffermata sulla cumulabilità del superammortamento con l'ecobonus con la risposta all'istanza di interpello n. 95 del 04.04.2019. Con la suddetta risposta il problema fu risolto ritenendo che non fosse possibile, nel caso di specie, beneficiare né del superammortamento, né della detrazione d'imposta, trattandosi di un immobile merce di un'impresa.

Nuove considerazioni, però, devono essere espresse alla luce del *dietrofront* operato dalle Entrate con la risoluzione 34/E/2020, la quale ha riconosciuto la possibilità di beneficiare della detrazione d'imposta a prescindere dalla qualificazione degli immobili delle imprese come "strumentali", "beni merce" o "patrimoniali".

Alla luce di quanto appena esposto, quindi, si ritiene di poter fare riferimento alle previsioni dell'articolo 1, comma 192, L. 160/2019 che espressamente prevede la cumulabilità del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali con altre misure agevolative, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto (tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito ai fini Ires/Irpef e della base imponibile Irap). Ovviamente, per poter beneficiare del credito d'imposta in esame è necessario che l'intervento sia effettuato su un bene strumentale.

Si ricorda, tuttavia, che la disciplina in esame prevede espressamente l'esclusione del credito d'imposta per l'acquisto, tra gli altri, dei seguenti beni:

- beni per i quali il D.M. 31.12.1988 prevede coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5% e dunque con un ammortamento fiscale di oltre 15 esercizi;
- fabbricati e costruzioni.

La detrazione per il risparmio energetico, invece, non è cumulabile con altre agevolazioni fiscali previste per i medesimi interventi da altre disposizioni di legge nazionali; è invece prevista la possibilità di cumulo nel caso di specifici incentivi concessi da Regioni, Province e Comuni.

Alla luce di quanto appena esposto, dunque, può ritenersi che l'acquisto del bene strumentale possa beneficiare del solo ecobonus e che le due agevolazioni non siano cumulabili.

1

L'affidabilità fiscale non salva dal visto per il 770

L'esonero dal visto per ISA maggiore o uguale ad 8 vale anche per la dichiarazione del sostituto d'imposta (770) con credito annuale maggiore di euro 5.000?

L. M.

L'articolo 9-bis D.L. 50/2017 richiama, tra i benefici premiali Isa, il seguente: "a) l'esonero dall'apposizione del visto di conformità per la compensazione di crediti per un importo non superiore a 50.000 euro annui relativamente all'imposta sul valore aggiunto e per un importo non superiore a 20.000 euro annui relativamente alle imposte dirette e all'imposta regionale sulle attività produttive".

Non si citano le ritenute operate in qualità di sostituto d'imposta, sicché deve ritenersi che non sia possibile beneficiare dell'esonero, pur avendo ottenuto un punteggio Isa maggiore o uguale a 8.

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

Il correttivo al Codice della Crisi diventa definitivo – I° parte

di Francesca Dal Porto

Master di specializzazione

ASSETTI ORGANIZZATIVI, PROCEDURE DI ALLERTA E NUOVI STRUMENTI PER LA GESTIONE DELLA CRISI E DELL'INSOLVENZA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

Il 18 ottobre scorso è stato approvato, in **esame definitivo**, il decreto legislativo che introduce **disposizioni integrative e correttive al Codice della Crisi d'impresa e dell'Insolvenza (D.Lgs. 14/2019)**.

Il correttivo trova la sua origine in attuazione della **delega contenuta nella Legge 20/2019**, con la quale il Governo è stato delegato ad emanare **decreti legislativi integrativi e correttivi della riforma della disciplina della crisi di impresa e dell'insolvenza**.

Tra le novità più significative, preme soffermarsi in prima istanza sull'intervento correttivo in materia di **definizioni di cui all'[articolo 2](#) del CCII**. Laddove, infatti, si definiva la "crisi" come difficoltà economico-finanziaria, il correttivo parla invece di "**squilibrio economico-finanziario**", con ciò utilizzando una **espressione più tecnica**. Si ha **squilibrio economico tutte le volte in cui non si ottiene un risultato economico positivo e i ricavi non sono in grado di coprire i costi**, si ha **squilibrio finanziario**, invece, quando **non c'è la giusta correlazione tra fonti e impieghi**.

Rispetto all'**[articolo 6](#) del CCII**, che individua i casi in cui deve essere attribuita **prededucibilità ai crediti**, il correttivo integra le ipotesi ivi previste, precisando che sono **prededucibili**, oltreché i crediti legalmente sorti per la gestione del patrimonio del debitore e per la continuazione dell'esercizio dell'impresa, anche i **crediti derivanti da attività non negoziali degli organi preposti** (purché connesse alla loro funzione) e i **crediti risarcitori derivanti da fatti colposi degli stessi organi**, oltre al loro **compenso e alle prestazioni professionali richieste dagli organi medesimi**.

Altro intervento significativo riguarda l'**[articolo 13](#) del CCII** in materia di **indicatori della crisi**. Il correttivo **modifica la rubrica** dell'articolo stesso, inserendo, accanto agli indicatori, anche gli **indici della crisi**, che così diventa "**Indicatori e indici della crisi**". In effetti, l'articolo parla sia degli **indicatori della crisi**, intesi come squilibri di carattere reddituale, patrimoniale o finanziario, sia degli **indici della crisi**, ottenuti come rapporto tra due o più quantità.

Sempre nell'ambito dell'[articolo 13 del CCII](#), il correttivo interviene sul **comma 1** e sul **comma 3**. Il **comma 1** è modificato per **cercare di fare chiarezza sulle caratteristiche degli indici** chiamati a segnalare l'eventuale crisi. In particolare, gli stessi dovranno dare evidenza della **“non” sostenibilità dei debiti** per almeno i sei mesi successivi e **“dell’assenza” di prospettive di continuità aziendale**. L'articolo modificato continua col precisare che **sono indici significativi quelli che misurano la “non” sostenibilità** degli oneri dell'indebitamento, come i **flussi di cassa** (...) e **“l'inadeguatezza”** dei mezzi propri rispetto a quelli di terzi.

Il **comma 3 dell'articolo 13** del CCII, in materia di **possibile deroga all'applicazione degli indici elaborati dal Cndcec**, nel richiedere l'intervento di una **attestazione da parte di un professionista sull'idoneità dei diversi indici proposti**, nella nuova versione specifica che **la dichiarazione attestata** produce effetti non solo per l'esercizio successivo (a cui si riferisce il bilancio a cui l'attestazione è allegata) ma **“dall'esercizio successivo”**, senza necessità quindi di un rinnovo annuale.

Il correttivo interviene anche sull'[articolo 15 del CCII](#), relativo agli **obblighi di segnalazione da parte dei creditori pubblici qualificati**.

In particolare, sono state rivisti i **limiti dell'esposizione debitoria** rilevante affinché i creditori pubblici qualificati (Agenzia delle entrate, Inps e Agente della riscossione) intervengano con la segnalazione al debitore.

Per **l'Agenzia delle Entrate il nuovo limite**, oltre il quale scatta l'obbligo di segnalazione, è rappresentato da un **debito scaduto e non versato a titolo di Iva superiore ai seguenti importi**:

- **euro 100.000**, se il volume d'affari risultante dalla dichiarazione relativa all'anno precedente non è superiore ad euro 1.000.000;
- **euro 500.000**, se il volume d'affari risultante dalla dichiarazione relativa all'anno precedente non è superiore ad euro 10.000.000;
- **euro 1.000.000**, se il volume d'affari risultante dalla dichiarazione relativa all'anno precedente è superiore ad euro 10.000.000.

In materia di **organismo di composizione della crisi di impresa**, il correttivo interviene sull'[articolo 17 del CCII](#), in particolare in materia di **nomina e composizione del collegio dei tre esperti**, a cura del referente dell'Ocri.

I **tre esperti** nominati devono essere di **diversa estrazione**: uno deve essere **designato dal Presidente della sezione specializzata in materia di imprese del Tribunale competente**; uno designato dal **Presidente della Camera di Commercio, industria, artigianato e agricoltura**; uno **designato dall'associazione rappresentativa del settore di riferimento del debitore** scegliendo, come stabilito dal correttivo, tra tre nominativi indicati dallo stesso debitore al referente.

Il **comma 2 dell'articolo 17** del CCII è stato modificato prevedendo che il **referente**, sentito il debitore, provveda alla **designazione** anche quando risulta **impossibile individuare**

l'associazione rappresentativa del settore di riferimento.

Con il correttivo è infine inserito, all'interno del [**comma 5 dell'articolo 17 CCII**](#), la specifica che vuole che il referente, **quando riscontri inerzia o mancato adempimento di uno dei propri obblighi** da parte di un membro del collegio degli esperti, lo **segnerà tempestivamente ai soggetti che hanno effettuato le designazioni**, che provvederanno con la sostituzione dell'esperto inadempiente.

AGEVOLAZIONI

Soggetto a tassazione il contributo Covid-19 erogato dal Comune alle imprese del territorio

di Sergio Pellegrino

Seminario di specializzazione

COSTRUIRE UN BUSINESS PLAN PER RICHIEDERE FINANZIAMENTI BANCARI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con la [risposta n. 494](#) ad un'istanza di interpello presentata da un Comune, pubblicata ieri, l'Agenzia delle Entrate ha analizzato la tematica del trattamento fiscale da riservare ai **contributi economici erogati** dallo stesso a beneficio delle **imprese del territorio** che hanno dovuto **chiudere l'attività** per il **periodo di lock down** a causa del **Covid-19**.

Il contributo in questione è stato strutturato secondo la "logica" del **contributo a fondo perduto previsto dall'articolo 25 del decreto Cura Italia**.

Destinatari principali dell'agevolazione sono le **imprese a conduzione familiare** del territorio, la cui mancata attività economica comporta una grave crisi finanziaria e sociale, tant'è che l'erogazione, evidenzia il Comune, parametrata sulla base della gravità dei danni subiti, assume la caratteristica di **intervento sociale a sostegno di situazioni di bisogno e non al reddito d'impresa**.

Il contributo è stato assoggettato dal Comune a **ritenuta d'acconto nella misura del 4%**, sulla base della previsione contenuta nell'ambito dell'[articolo 28 del D.P.R. 600/1973](#).

Attesa la **finalità del tutto assimilabile** a quella del contributo a fondo perduto di matrice governativa, che per esplicita previsione del decreto Cura Italia **non ha rilevanza impositiva** né ai fini delle imposte dirette, né dell'Irap, il **Comune ritiene che anche il contributo da esso erogato alle imprese del territorio non debba essere oggetto di tassazione e quindi non debba essere assoggettato alla ritenuta d'acconto del 4%**.

L'Agenzia delle Entrate **non condivide la soluzione interpretativa** prospettata nell'ambito dell'istanza di interpello.

La previsione circa la mancata rilevanza fiscale del **contributo a fondo perduto** dell'[articolo 25](#)

del decreto Cura Italia non può essere estesa ad altre fattispecie non espressamente previste dal legislatore: viene precisato al riguardo che le **norme di esenzione in materia tributaria**, avendo **natura derogatoria di carattere speciale**, sono di **stretta interpretazione**, ai sensi di quanto prevede l'**articolo 12 delle preleggi** e dunque non suscettibili di applicazione analogica.

Non essendovi, nel caso di specie, una **specifica previsione di legge** che escluda la rilevanza impositiva dei contributi corrisposti da parte del Comune, **questi dovranno essere assoggettati a tassazione da parte dei percettori sulla base della disciplina generale**.

Per stabilire il **regime impositivo applicabile**, il contributo deve essere inquadrato nella **corretta categoria di "appartenenza" da un punto di vista fiscale**.

Il **criterio distintivo** è rappresentato dalla **finalità** per la quale il contributo viene erogato:

- i **contributi in conto esercizio** sono funzionali al **“finanziamento” delle spese di gestione** ;
- quelli in **conto capitale**, invece, sono destinati a **rafforzare i mezzi patrimoniali dell'impresa**, senza che vi sia però una correlazione diretta con l'effettuazione di uno specifico investimento;
- infine, i **contributi in conto impianti**, che sono **vincolati all'acquisizione o alla realizzazione di beni strumentali ammortizzabili**.

Nel caso di specie, anche se sul punto l'Agenzia non si pronuncia, i contributi erogati dal Comune devono essere qualificati come **contributi in conto capitale** e quindi, da un punto di vista fiscale, quali **sopravveniente attive**, disciplinate dall'[articolo 88, comma 3, del Tuir](#).

Per stabilire **se il Comune dovesse o meno applicare la ritenuta sui contributi corrisposti**, sulla base della previsione contenuta nel **secondo comma dell'[articolo 28 del D.P.R. 600/1973](#)**, non è necessaria la loro qualificazione con i criteri che abbiamo appena ricordato, ma **è sufficiente accertare che essi non siano finalizzati all'acquisto di beni strumentali**.

La norma stabilisce infatti che *“le regioni, le province, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del 4% a titolo di acconto delle imposte indicate nel comma precedente e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali”*.

Due sono quindi le condizioni per l'applicazione della ritenuta sul contributo corrisposto da parte dell'ente pubblico: che il **destinatario sia un'impresa** e che l'**erogazione non sia vincolata all'acquisizione di beni strumentali**.

Nella fattispecie in esame sono **entrambe verificate** e dunque la **ritenuta del 4% andava senz'altro applicata da parte del Comune**.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Per la società canoni di locazione di immobili commerciali da tassare anche se non riscossi

di Gioacchino De Pasquale

Seminario di specializzazione

QUESTIONI CONTROVERSE IN MATERIA DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI IMPRESA



Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La **Corte di Cassazione**, con la **sentenza n. 22906** depositata ieri, 21 ottobre, in linea con il consolidato orientamento giurisprudenziale (Corte di Cassazione sent. n. 11556 dell'11.05.2018; sent. n. 19240 del 28.09.2016), ha ribadito il principio in base al quale, ai sensi dell'[articolo 109, comma 2, lettera b\), Tuir](#), in tema di redditi di impresa, **i ricavi derivanti dai canoni di locazione devono considerarsi percepiti e costituiscono reddito tassabile, alla data di maturazione dei medesimi e fino alla risoluzione del contratto o fino alla convalida di sfratto per morosità.**

In merito alla questione analizzata dalla Suprema Corte, si premette che uno dei principi cardine della disciplina **del reddito d'impresa è il criterio di competenza**, secondo cui i componenti positivi e negativi di reddito concorrono a formarlo per maturazione.

Tale regola trova applicazione anche per i **contratti continuativi**, come lo sono i **contratti di locazione**, i cui corrispettivi si considerano **conseguiti**, appunto, alla data di maturazione, **indipendentemente** dall'avvenuto **incasso** (ex [articolo 109, comma 2, lett. b, Tuir](#)).

Tale principio è stato confermato nella **sentenza della Corte di Cassazione n. 22906** depositata ieri, 21 ottobre.

Va evidenziato che la suddetta regola si applica per la **locazione di immobili commerciali**. Diversamente, i canoni relativi a un **immobile abitativo** comportano, generalmente, a norma dell'articolo 90 Tuir, la determinazione del reddito con le **regole fondiarie**, anche se esso rimane reddito d'impresa.

In applicazione della richiamata disposizione normativa per le imprese si pone il problema di dover **dichiarare**, e quindi **tassare**, **canoni** di locazione attivi spettanti relativi a immobili commerciali anche se **non effettivamente riscossi**.

Si rileva che le **locazioni di immobili commerciali** possono essere caratterizzate da accordi in base ai quali il **canone** di locazione viene **stabilito in modo variabile**, in funzione di uno o più elementi preventivamente individuati e concordati dalle parti contrattuali.

In tali ipotesi, si è in presenza del c.d. “**canone di locazione a scaletta**”, in cui il canone è sottoposto ad aumenti o diminuzioni, in base alle variabili pattuite, quali ad esempio:

- il **fatturato annuale**; l'ammontare delle spese necessarie per adeguare l'immobile oggetto della locazione;
- i **giorni di apertura**;
- ecc.

La **Corte di Cassazione**, nel corso degli anni, si è più volte espressa sulla legittimità di tale previsione contrattuale, da ultimo con la [**sentenza n. 23986/2019 dell'11.7.2019**](#) depositata il 26.9.2019, in cui è stata affermata (riconfermata) la **liceità della disposizione contrattuale in commento**.

Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate aveva emesso un avviso di accertamento con recupero a tassazione Ires dei **ricavi di competenza** relativi a maggiori **canoni previsti contrattualmente, in base a specifici accordi contrattuali, non percepiti e non dichiarati**.

La **CTR** aveva accolto il ricorso del contribuente, il **quale sosteneva la non assoggettabilità a tassazione Ires dei maggiori canoni di locazione in quanto non percepiti**.

L'Agenzia delle entrate, non condividendo la tesi della CTR ha proposto ricorso, rilevando che:

- i **canoni di locazione**, relativi all'attività d'impresa della società, **non costituivano redditi fondiari ex articolo 26 Tuir**, che si riferisce ai **canoni di locazione di immobili ad uso abitativo**, rappresentando invece una **componente attiva del reddito di impresa**, da considerarsi conseguita alla **data di maturazione del corrispettivo**;
- i canoni di locazione dovevano essere **iscritti in bilancio e soggetti a tassazione alla loro maturazione annuale**, indipendentemente dagli accordi intercorsi tra le parti per un pagamento anticipato o posticipato.

La sentenza della Corte di Cassazione ha accolto i rilievi dell'Amministrazione Finanziaria, evidenziando che “*in tema di redditi di impresa, i ricavi derivanti dai canoni di locazione devono considerarsi percepiti e costituiscono reddito tassabile, ai sensi del D.P.R. n. 917 del 1986, articolo 109, comma 2, lettera b), alla data di maturazione dei medesimi e fino alla risoluzione del contratto o fino alla convalida di sfratto per morosità*”.

In conclusione, a differenza di quanto previsto per i soggetti Irpef, i **soggetti Ires devono tassare i canoni di locazione indipendentemente dallo loro percepzione**, basandosi esclusivamente sul **criterio di competenza** in base al quale rileva la **data di maturazione, fino all'eventuale risoluzione del contratto**; fino alla **risoluzione del contratto**, infatti,

questi **non** possono essere **qualificati** come **componenti positivi** dei quali **non sia certa l'esistenza o la determinazione** dell'ammontare, a prescindere dalla **concreta percezione**.

IVA

Le note di variazione Iva in caso di procedure concorsuali tra prassi e giurisprudenza

di Luca Mambrin

Seminario di specializzazione

I COMPITI E LE RESPONSABILITÀ DEI REVISORI NELL'AMBITO DELLA CRISI DI IMPRESA. GLI ADEMPIMENTI, LE PROCEDURE E GLI SCHEMI OPERATIVI



Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) prevede, tra le altre, la possibilità di **rettificare la base imponibile Iva** a seguito di annullamento, recesso, risoluzione o **mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali** o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose.

Nel caso di **procedure concorsuali**, l'Agenzia delle entrate, in vari documenti di prassi ([circolari 77/E/2000](#) e [8/E/2017](#)) ha chiarito quali sono i **requisiti** per avvalersi della facoltà di emettere note di variazione anche trascorso più di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, ovvero:

- **l'avvenuta emissione della fattura** (la variazione in diminuzione è, innanzitutto, condizionata, analogamente alle altre fattispecie disciplinate dall'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#) al presupposto che per l'operazione posta in essere sia stata emessa e registrata la relativa fattura),
- **l'avvenuta insinuazione del creditore nel passivo fallimentare e comunque la partecipazione dello stesso alla procedura.**

Nel caso, quindi, sia stata emessa la relativa **fattura** e si sia provveduto alla **successiva registrazione**, è necessario accettare il momento in cui l'ipotesi di insolvenza considerata, quale il mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali, venga **giuridicamente ad esistenza**, ovvero, come ulteriormente chiarito dall'Agenzia anche nella recente [risposta all'Interpello n. 33/2020](#) “*allorquando il soddisfacimento del creditore attraverso l'esecuzione collettiva sul patrimonio dell'imprenditore viene meno, in tutto o in parte, per insussistenza di somme disponibili, una volta ultimata la ripartizione dell'attivo...*”.

Il citato documento di prassi rileva come “*il verificarsi di tale evento postula, quindi, in via preventiva, da un lato l'acclarata insolvenza dell'importo fatturato e l'assoggettamento del debitore*

*a procedura concorsuale, dall'altro – si sottolinea in modo inequivoco – la **necessaria partecipazione del creditore al concorso...**“.*

Definita preliminarmente nella **necessaria partecipazione alla procedura** il presupposto che legittima, in astratto, il creditore alla variazione in diminuzione, viene messo in evidenza che il **diritto alla variazione è subordinato all' “infruttuosità” delle procedure esecutive concorsuali**, e **non al mero avvio delle stesse**, condizione di infruttuosità che può essere realizzata in tempistiche diverse a seconda della procedura considerata.

Fallimento

La norma di riferimento individua quali momenti di certezza giuridica:

1. la **scadenza dei termini per proporre osservazioni al decreto** con il quale il giudice **rende esecutivo il piano di riparto**;
2. la scadenza del termine per **proporre reclamo al decreto di chiusura del fallimento stesso**.

Liquidazione coatta amministrativa

Per l'individuazione dell'infruttuosità in tale procedura occorre aver riguardo al **decorso dei termini previsti per rendere definitivo il piano di riparto predisposto dall'Autorità competente**.

Concordato fallimentare

Occorre attendere il **passaggio in giudicato** della sentenza di omologazione del concordato stesso, atteso che, solo da tale momento, discendono in modo definitivo gli effetti sia sostanziali che processuali del concordato.

Concordato preventivo

Si può parlare di infruttuosità della procedura solamente per i creditori chirografari per la parte **percentuale del loro credito che non trova accoglimento con la chiusura del concordato**. Per accettare la predetta infruttuosità occorre aver riguardo, oltre che **alla sentenza di omologazione divenuta definitiva**, anche al momento in cui il **debitore concordatario adempie agli obblighi assunti in sede di concordato**. Nell'ipotesi di dichiarazione di fallimento nel corso

della procedura in conseguenza del **mancato adempimento degli obblighi assunti** o alla luce di comportamenti dolosi da parte del debitore concordatario, la rettifica in diminuzione, ricadendo nell'ipotesi di procedura fallimentare, **va operata solo dopo che il piano di riparto dell'attivo sia divenuto definitivo** ovvero, in assenza di un piano, a chiusura della procedura fallimentare.

Nella sentenza relativa alla causa [C-246/2016 del 23.11.2017](#) la Corte di Giustizia Europea ha ritenuto incompatibile con il diritto comunitario **subordinare la rettifica della base imponibile e dell'Iva alla conclusione di una procedura concorsuale** che può essere sproporzionata a causa della durata di tale procedura che può concludersi anche dopo più di dieci anni.

La normativa italiana sarebbe viziata anche sotto il profilo della **neutralità fiscale** e della **proporzionalità**: secondo i giudici comunitari, l'obiettivo di subordinare la variazione in diminuzione alla definitiva irrecuperabilità del credito potrebbe essere parimenti perseguito accordando il diritto alla variazione quando sussista una **“ragionevole probabilità” che il debito non venga saldato**, senza dunque dover attendere la chiusura della procedura.

Infine, nella recente sentenza relativa alla causa [C-146/2019 dell'11.06.2020](#) i Giudici comunitari hanno inoltre stabilito che è **contraria alla normativa europea** la normativa di uno Stato membro che rifiuta, a un soggetto passivo Iva, il **diritto alla riduzione dell'Iva assolta** e relativa a un credito non recuperabile qualora egli abbia **omesso di insinuare tale credito nella procedura fallimentare** instaurata nei confronti del suo debitore.

Se il fornitore dimostra che l'importo non sarebbe stato comunque riscosso alla conclusione del procedimento deve essere **ammessa la detrazione e il recupero dell'Iva non incassata**, anche se il credito **non è stato insinuato nella procedura**.

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

M&A di Studi odontoiatrici: un mercato che fa riflettere

di Alessandro Siess 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.

L'ingresso nel mercato da parte del mondo imprenditoriale

Nell'ambito delle attività professionali, **il mercato degli studi dentistici è stato uno dei primi ad essere oggetto di interessamento da parte del mondo imprenditoriale**, con l'ingresso circa 15 anni fa delle c.d. catene dentali, società di capitali sovente partecipate da fondi ed investitori esteri. Oggi quella che viene definita l'"odontoiatria organizzata" rappresenta circa il 2% del mercato, ma cura più del 10% dei pazienti. **Questi operatori hanno sostanzialmente accelerato il processo di imprenditorializzazione dell'attività professionale, applicando logiche aziendali all'organizzazione del lavoro:**

- standardizzazione ed ottimazione dei processi organizzativi
- spersonalizzazione dell'attività e realizzazione di brand strutturati
- utilizzo di risorse manageriali
- attività di marketing e comunicazione
- controllo di gestione

È stato proprio l'avvento di realtà con un approccio orientato al marketing ed alla comunicazione ad aver portato il paziente a vedere l'offerta odontoiatrica non più come una mera prestazione sanitaria, bensì come una prestazione che si inserisce nell'ambito di una più ampia "esperienza di consumo". **Il paziente viene avvicinato tramite una proposta che si presenta attraente, non solo in termini economici** (convenienza economica in realtà poi non sempre riscontrata), **ma anche in termini più ampi:** maggiore e migliore organizzazione, cura della relazione "commerciale", offerta di strumenti finanziari, maggior fruibilità al servizio in termini sia di *location* (sovente presso aree commerciali, con facilità di parcheggio) sia di maggiore elasticità di orari e di giorni di apertura.

Sono però emerse delle criticità, **in quanto la corsa "ossessiva" all'utile**, tipica della visione imprenditoriale, **ha avuto nel breve anche degli effetti negativi:**

- **minor attenzione agli standard qualitativi** causato dall'impiego sovente di professionisti giovani, inesperti ed a basso costo
- scelta di terapie funzionali alla **miglior resa delle prestazioni in termini di marginalità immediata** (meglio un impianto subito che una terapia conservativa a lungo termine)
- spaesamento del paziente dovuto alla **perdita della stabilità del rapporto fiduciario con il titolare dello studio**, a vantaggio di una spinta alla turnazione dei professionisti impiegati dalla struttura
- **aumento del contenzioso** legato a responsabilità professionale e conseguente ricaduta sull'immagine reputazionale della struttura.

Una possibile inversione di tendenza da parte degli imprenditori del dentale?

Sulla base delle criticità sopra evidenziate e probabilmente anche in ragione della saturazione dei centri commerciali ove aprire cliniche dentali, **si stanno affacciando ora sul mercato dei player imprenditoriali che si fanno portatori di una progettualità diversa**. Sebbene sia ancora presto per parlare di una consolidata inversione di tendenza, pare che ora l'obiettivo delle catene dentali, o comunque di quelle più evolute, sia quello di **abbinare l'applicazione delle logiche aziendali con:**

- **alto livello degli standard qualitativi** delle prestazioni sanitarie
- importante **coinvolgimento del titolare della clinica** nel progetto imprenditoriale
- investimenti nella **formazione**

Questi imprenditori hanno quindi compreso **che l'organizzazione aziendale non può prescindere dalla qualità della prestazione professionale**, bensì che debba essere di supporto alla medesima, al fine di consentire al professionista di fornire ai pazienti un servizio altamente qualificato. Per questo motivo **diviene importante il coinvolgimento nel progetto del titolare dello studio**, il quale non solo avrà il compito di accompagnare la pazientela nel percorso di fidelizzazione verso la nuova struttura, ma potrà anche **cooperare e vigilare ai fini del mantenimento degli standard qualitativi** in essere prima dell'ingresso dell'imprenditore.

E i professionisti come si collocano nel mercato del M&A delle attività odontoiatriche ?

I **dentisti**, sia pure con numeri molto inferiori di quanto avviene nel mondo dei commercialisti, **sono recentemente tornati ad impegnarsi nelle operazioni di acquisizione di studi dentistici**. L'emergenza sanitaria, **la quale accelera il processo di decadenza dello studio mono professionale a causa della sua fisiologica difficoltà ad affrontare le crisi di mercato**, sta

aprendo delle vere e proprie praterie inesplorate per chi ha la lungimiranza e lo spirito di iniziativa necessari. Sulla base di quanto emerso con riferimento alle catene dentali, **quali possono essere le riflessioni che si possono proporre ai professionisti interessati ad affrontare il mercato delle aggregazioni di studi dentistici?** Senza ambizione di esaustività:

- il professionista **deve studiare e fare sue le positività dell'approccio imprenditoriale** al mondo professionale: ciò in quanto una migliore organizzazione si traduce in efficienza e in maggior marginalità, a sua volta necessaria a garantire la qualità della prestazione
- il professionista **non deve fare l'errore di sottovalutare e sminuire i plus tipici del suo dna: indipendenza, preparazione, aggiornamento continuo, perizia, responsabilità**
- il professionista deve rendersi conto che, per intraprendere questi percorsi e fronteggiare la concorrenza del mondo imprenditoriale, **deve presentarsi sul mercato in forma aggregata ed integrata con altri professionisti**, non disdegnando ove necessario la partecipazione al progetto di altri soggetti: solo così potrà avere la capacità e la forza per creare strutture in grado di fornire prestazioni di qualità in un contesto di efficienza.

Dunque, a ben vedere, riflessioni pertinenti ai processi aggregativi riguardanti tutte le categorie professionali.