

Edizione di giovedì 29 Ottobre 2020

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 26 ottobre
di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

ENTI NON COMMERCIALI

Il Decreto Ristori e lo sport
di Guido Martinelli

REDDITO IMPRESA E IRAP

Sospensione ammortamenti e quantificazione degli importi deducibili
di Fabio Garrini

IVA

Schede telefoniche prepagate: Iva detraibile (parzialmente?) e recupero per il passato
di Roberto Curcu

IVA

Società non operative: legittimo il diniego al rimborso del credito Iva
di Gioacchino De Pasquale

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

M&A di Studi odontoiatrici: alcune considerazioni di natura fiscale
di Corrado Mandriola di MpO & Partners

EDITORIALI

Euroconference In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 26 ottobre

di Lucia Recchioni, Sergio Pellegrino

DIGITAL

Seminario di specializzazione

CONTRATTI DI LOCAZIONE COMMERCIALE E AFFITTO DI AZIENDA: LE TIPOLOGIE, GLI EFFETTI, LE CRITICITÀ, GLI ASPETTI OPERATIVI E LA PRASSI

[Scopri di più >](#)

La diciottesima puntata di **Euroconference In Diretta** si è aperta, come di consueto, con la **sessione di aggiornamento**, nell'ambito della quale sono state commentate **tutte le principali novità della settimana precedente**.

Nel corso della **sessione di approfondimento**, poi, sono stati chiariti alcuni dubbi in merito alla **compensabilità del credito d'imposta sugli affitti** in presenza di **ruoli scaduti**, mentre, con lo speciale **"agevolazioni edilizie"**, ci si è soffermati sulla **necessaria esistenza dell'impianto di climatizzazione invernale** come requisito per l'ecobonus.

La sessione **"adempimenti e scadenze"** è stata infine dedicata alla **compilazione del prospetto degli Aiuti di Stato** del modello Redditi 2020.

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 la **nostra top 10 dei quesiti** che abbiamo ritenuto **più interessanti**, con le **relative risposte**.

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

3. PROSPETTO AIUTI DI STATO PER LE COOPERATIVE

2. SUPERBONUS E IMMOBILE RISCALDATO CON CAMINO

1. FONDO PATRIMONIALE E TERMINE DI 5 ANNI

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

10

Acconto Irap versato in eccesso

Non è ancora stata presa una posizione “ufficiale” da parte dell’AdE in merito all’altro aspetto degli acconti Irap 2019 versati al 100%, anziché al 90%?

A.G.S.

No, non è stata ancora fornita alcuna risposta ufficiale da parte dell’Agenzia delle entrate.

Può tuttavia ritenersi che possano trovare applicazione gli stessi chiarimenti offerti dalla circolare AdE 25/E/2020 con riferimento alle ipotesi di eccedenze Irap risultati dalle precedenti dichiarazioni.

Anche in questo caso, infatti, il computo del saldo al netto dei versamenti in eccesso determinerebbe una disparità di trattamento con i contribuenti che hanno versato gli acconti in misura minore (seppur corretta).

9

Contributi Legge Sabatini e prospetto Aiuti di Stato

Il contributo in conto interessi Legge Sabatini e i contributi ricevuti da partecipazione a bandi regionali devono essere indicati nel quadro Aiuti di Stato?

C.E.

Con specifico riferimento al quesito prospettato si rende necessario precisare che non sono stati forniti chiarimenti ufficiali.

Purtuttavia, si ritiene che i contributi “Legge Sabatini” non debbano essere indicati nel prospetto degli Aiuti di Stato del Quadro RS del Modello Reddit, non solo perché non si tratta di aiuti aventi natura “fiscale”, ma anche perché questi aiuti vengono già iscritti nel Registro Nazionale degli Aiuti di Stato ad opera del MiSe.

Per quanto riguarda i bandi regionali, si rende necessario verificare le caratteristiche del singolo aiuto: ad ogni buon conto, se gli aiuti risultano essere stati già iscritti nel Registro Nazionale degli Aiuti di Stato, non è richiesta la loro indicazione nella dichiarazione dei redditi. Quest'ultimo adempimento, infatti, lo si ricorda, è finalizzato a consentire all'Agenzia delle entrate l'iscrizione degli Aiuti nei suddetti elenchi.

8

Credito d'imposta locazioni e compensazione con caparra

Un contribuente vuole rescindere dal contratto e usare la caparra in compensazione dei canoni per i mesi di aprile, maggio e giugno. Sussistendo le altre condizioni, può beneficiare del credito locazioni?

D.P.

L'articolo 28 D.L. 34/2020 prevede che “il credito d'imposta è commisurato all'importo versato nel periodo d'imposta 2020” con riferimento a ciascuno dei mesi agevolati. Pertanto, la fonte normativa menzionata, precisando che, ai fini della maturazione del credito d'imposta, rilevano solamente i canoni mensili effettivamente pagati nel corso del 2020, lascia completa libertà d'azione ai contribuenti circa la modalità per la corresponsione degli stessi.

Ne discende che le parti possono accordarsi come meglio credono per trovare una soluzione “pacifica”. Si ritiene, però, importante, ai fini dell'accesso all'agevolazione, che nell'accordo transattivo tra locatore e locatario appaia chiaramente specificata l'imputazione delle somme a pagamento dei canoni dei mesi interessati dalla misura agevolativa.

Se ne conclude, pertanto, che nel caso proposto la risposta sia affermativa e il locatario possa, ottenuto il *placet* del locatore circa la modalità di pagamento delle mensilità ancora non saldate, accedere al beneficio del tax credit affitti.

7

Mancanza dell'impianto di riscaldamento esclude il superbonus

È confermato che la mancanza di un impianto di riscaldamento nell'immobile da ristrutturare implica l'impossibilità di beneficiare di qualunque bonus per risparmio energetico compresi gli interventi di isolamento termico delle superfici opache?

F.SNC

Sì, come ricordato dalla Faq n. 4 dell'Enea, per la fruizione dell'ecobonus e del superbonus, l'immobile oggetto dell'intervento deve essere già dotato di impianto di climatizzazione invernale (vedi circolare AdE 36/E/2007).

Sul punto si è espressa anche la circolare AdE 19/E/2020, la quale ha ricordato che “*Gli edifici interessati dall'agevolazione [n.d.r. il riferimento è all'ecobonus] devono avere determinate caratteristiche tecniche e, in particolare, devono essere dotati di impianti di riscaldamento funzionanti, presenti negli ambienti in cui si realizza l'intervento agevolabile. Questa condizione è richiesta per tutte le tipologie di interventi agevolabili ad eccezione dell'installazione dei collettori solari per produzione di acqua calda e, dal 1° gennaio 2015, dei generatori alimentati a biomassa e delle schermature solari. Per gli edifici collabenti, nei quali l'impianto non è funzionante, deve essere dimostrabile che l'edificio è dotato di impianto di riscaldamento rispondente alle caratteristiche tecniche previste dal DLGS n. 311 del 2006 e che tale impianto è situato negli ambienti nei quali sono effettuati gli interventi di riqualificazione energetica (Risoluzione 12.08.2009 n. 215)*”.

6

Pagamento anticipato dei canoni e credito d'imposta

Locazioni, si chiede se è possibile accedere all'agevolazione per i canoni pagati anticipatamente in natura per accolto da parte del locatore di migliorie e manutenzioni straordinarie sostenute in annualità precedenti e concordate contrattualmente.

L.M.

Al fine di fornire una risposta al quesito prospettato si ritiene utile far riferimento alla risposta all'istanza di interpello n. 440/2020.

Il caso riguarda un conduttore che ha pagato integralmente i canoni previsti alla data di sottoscrizione del contratto, avvenuta nel 2019.

Sul punto l'Agenzia delle entrate, richiamando la circolare 14/E/2020, ha ricordato che “*Nelle ipotesi in cui il canone relativo ai contratti qui in esame sia stato versato in via anticipata, sarà necessario individuare le rate relative ai mesi di fruizione del beneficio parametrando alla durata complessiva del contratto*”.

Pertanto, anche in caso di versamento anticipato degli importi, può ritenersi che il conduttore possa fruire del credito d'imposta, calcolando l'importo di ciascuna delle rate relative ai mesi di possibile fruizione dell'agevolazione.

La circostanza, infine, che il pagamento sia avvenuto tramite accolto delle spese sostenute per

le manutenzioni straordinarie non pare precludere l'agevolazione, posto che la norma non individua specifici strumenti di pagamento da utilizzare.

5

Aiuti già indicati nel RNA

Gli aiuti indicati nel registro aiuti di Stato vanno indicati o meno in dichiarazione?

ST.B.

No, gli aiuti già indicati nel Registro Nazionale degli Aiuti di Stato non vanno indicati in dichiarazione.

La compilazione del prospetto è infatti finalizzata a consentire all'Agenzia delle entrate l'inserimento dei dati nel suddetto Registro.

4

Partecipazione in start-up e prospetto Aiuti di Stato

Ho acquistato una partecipazione in una startup nel 2019. Per usufruire della relativa detrazione fiscale del 30%, devo compilare il quadro degli aiuti di Stato?

ST.ASS.P.-C.

La tabella riportata nelle istruzioni del Modello Redditi 2020 richiama, al codice 3, la "Deduzione/detrazione all'investimento in start up innovative" (articolo 29 D.L. 179/2012). Si tratta, quindi, di un aiuto da indicare.

Purtuttavia è opportuno precisare che le norme in materia di aiuti di Stato si applicano soltanto se il beneficiario della misura è un'impresa: pertanto si ritiene non sia necessaria la compilazione del prospetto nel caso in cui a beneficiare delle detrazioni sia una persona fisica (si pensi al caso della persona fisica che ha investito nel capitale di una S.r.l.).

3

Prospetto Aiuti di Stato per le cooperative

La cooperativa che beneficia della detassazione degli utili destinati a riserva indivisibile (art. 12 L. 904/1977) deve indicarlo nel prospetto “Aiuti di Stato”?

P.T.

Le istruzioni non specificano nulla sul punto, ed effettivamente potrebbero sorgere dubbi sulla necessità di indicare questa agevolazione nel prospetto aiuti di Stato.

Tuttavia, è necessario considerare che nella tabella sono richiamate ben due agevolazioni di cui possono beneficiare le società cooperative: l'agevolazione di cui all'articolo 16 D.Lgs. 112/2017, che riprende quella prevista dall'articolo 11 L. 59/1992 (codice 7) e quella di cui all'articolo 17-bis, comma 1, D.L. 91/2014 (codice 12).

Considerato quanto precisato nelle istruzioni del Modello Redditi 2020 (“*L'indicazione degli aiuti nel prospetto... è necessaria e indispensabile ai fini della legittima fruizione degli stessi*”) si ritiene pertanto preferibile riportare anche gli aiuti in esame, indicando il codice residuale “999”.

2

Superbonus e immobile riscaldato con camino

Si deve ristrutturare un vecchissimo immobile che aveva quale unico sistema di riscaldamento un camino (in muratura) che scaldava ovviamente solo la zona pranzo, il resto dell'immobile non era riscaldato. È un impianto di riscaldamento?

S.SRL

La Faq n. 4 pubblicata dall'Enea, richiamando il D.lgs. 48/2020, ha ricordato che si definisce “impianto termico” l’“impianto tecnologico fisso destinato ai servizi di climatizzazione invernale o estiva degli ambienti, con o senza produzione di acqua calda sanitaria, o destinato alla sola produzione di acqua calda sanitaria, indipendentemente dal vettore energetico utilizzato, comprendente eventuali sistemi di produzione, distribuzione, accumulo e utilizzazione del calore nonché gli organi di regolazione e controllo, eventualmente combinato con impianti di ventilazione. Non sono considerati impianti termici i sistemi dedicati esclusivamente alla produzione di acqua calda sanitaria al servizio di singole unità immobiliari ad uso residenziale ed assimilate”.

Nella stessa Faq viene inoltre precisato che “l'impianto deve essere funzionante o riattivabile con

un intervento di manutenzione, anche straordinaria. Nella circolare 24/E del 2020 è stato precisato, al riguardo, che gli interventi sono agevolabili a condizione che gli edifici oggetto degli interventi siano dotati di impianti di riscaldamento presenti negli ambienti in cui si realizza l'intervento agevolabile”.

Alla luce delle richiamate precisazioni, quindi, deve ritenersi che il camino sia idoneo a configurare un “impianto termico”, essendo fisso e non rilevando il combustibile utilizzato. Allo stesso modo può ritenersi idonea, ad esempio, una stufa (purché sia “fissa”).

Purtuttavia, la precisazione contenuta nella richiamata circolare 24/E/2020 lascia intendere che possano essere agevolati soltanto gli interventi effettuati negli ambienti “riscaldati”: gli interventi nelle stanze non riscaldate, pertanto, salvo successivi diversi chiarimenti, devono ritenersi non agevolati.

1

Fondo patrimoniale e termine di 5 anni

Ho un fondo patrimoniale da molti anni (più di 5). Posso quindi considerare non aggredibili i beni? Quello della sentenza della Cassazione era costituito da meno di 5 anni?

S.C.

Come noto, “l'esecuzione sui beni del fondo e sui frutti di essi non può avere luogo per debiti che il creditore conosceva essere stati contratti per scopi estranei ai bisogni della famiglia”.

Le principali criticità nascono quindi dalla corretta individuazione dei debiti contratti nell'interesse della famiglia, che legittimano l'esecuzione del creditore sui beni del fondo patrimoniale.

Purtroppo la giurisprudenza, nel corso degli anni, ha esteso notevolmente i casi di riconducibilità dei debiti ai bisogni della famiglia.

Non assume invece rilievo (se non in marginali casi) il termine di cinque anni, riconducibile all'azione revocatoria.

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

ENTI NON COMMERCIALI

Il Decreto Ristori e lo sport

di Guido Martinelli

Seminario di specializzazione

LE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE DI CAPITALE E L'IMPRESA SOCIALE. OPPORTUNITÀ?

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Dopo i provvedimenti di chiusura del settore sport, introdotti dal [D.P.C.M. 24.10.2020](#) (e auspicando che non si debbano ulteriormente accentuare), il Governo ha approvato un nuovo Decreto “Ristori” contenente gli aiuti alle categorie penalizzate dalle misure anti-contagio.

Il Decreto Ristori (D.L. 137/2020) è stato pubblicato nella notte nella Gazzetta Ufficiale n. 269 del 28.10.2020.

Viene previsto un contributo a fondo perduto per le “imprese” dei settori oggetto delle restrizioni.

Per capire se si sia compresi in detti settori si dovrà verificare se il **codice Ateco della propria attività è ricompreso o meno tra quelli riportati nella tabella** allegata al decreto.

Si segnala, a tal fine, ad esempio, che il **codice 85.51.00, riferito ai corsi sportivi e ricreativi**, non appare nella prima tabella allegata.

Si dovrà possedere una partita iva attiva alla data del 25 ottobre 2020. Attivazioni successive non consentiranno l’accesso al contributo.

Tale ultimo requisito e la definizione di “settore economico” dell’attività svolta sembra escludere da tale aiuto le associazioni sportive dilettantistiche che svolgono esclusivamente attività in favore dei propri associati e, come tali, non dotate di partita iva.

Le sportive che hanno **già ricevuto il contributo a fondo perduto** previsto dal Decreto Rilancio riceveranno **l'accredito diretto** sul conto corrente; solo le sportive che **non hanno già richiesto il contributo** sulla base delle precedenti norme emergenziali **dovranno ripresentare la domanda** la cui quantificazione avverrà sulla base dei criteri indicati dall'[articolo 25 D.L. 34/2020](#).

Viene incrementato il fondo previsto presso l'istituto per il credito sportivo al fine di erogare contributi in conto interessi sui finanziamenti erogati dallo stesso istituto o da altre banche per le esigenze di liquidità delle sportive.

L'articolo 3 costituisce un apposito fondo di 50 milioni di euro per il sostegno delle associazioni e società sportive dilettantistiche. Al momento **non sono noti i criteri di distribuzione** di tali risorse: i **criteri di ripartizione** delle risorse saranno stabiliti con provvedimento del Capo del Dipartimento per lo Sport che dispone la loro **erogazione**.

Sempre per le attività indicate dai codici Ateco espressamente elencati è previsto un credito di imposta sugli affitti per i mesi di ottobre, novembre e dicembre. Viene eliminato ogni requisito di accesso in funzione del volume dei ricavi. Il relativo credito è cedibile al proprietario dell'immobile locato.

Anche qui **la norma usa il termine “imprese”.** Sarà necessario attendere circolari interpretative per capire se possano rientrare in tale definizione anche le Asd. Nessun dubbio, invece, per le **società sportive dilettantistiche**.

Viene introdotto nuovamente il *voucher* per il **controvalore degli spettacoli dal vivo** a cui non si potrà assistere. Si ritiene che vi potranno essere ricompresi anche eventuali **biglietti acquistati in prevendita** per **manifestazioni sportive** originariamente calendariate alla presenza di pubblico nel periodo 24 ottobre-31 gennaio 2021.

Viene prevista la **cancellazione della seconda rata Imu**, la proroga al 10 dicembre per la presentazione del **modello 770**, la proroga della cassa integrazione e un **parziale esonero da contributi previdenziali**. Viene prorogata la **sospensione della possibilità di effettuare licenziamenti per giustificato motivo oggettivo**.

Infine, diffusamente preannunciata dal Ministro Spadafora, **è stata riproposta, per il mese di novembre 2020 e nel limite massimo di 124 milioni di euro, una indennità pari a 800 euro (rispetto ai 600 euro corrisposti in primavera)** in favore *“dei lavoratori impiegati con rapporti di collaborazione presso ... le società e associazioni sportive dilettantistiche ... i quali in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da Covid 19 hanno cessato, ridotto o sospeso la loro attività”*.

L'emolumento non concorrerà alla formazione del reddito ma non potrà essere riconosciuto ai percettori di **altro reddito da lavoro** o del reddito di cittadinanza. Si considerano **redditi da lavoro** che escludono dal diritto di percepire l'indennità i **redditi da lavoro autonomo** di cui all'[articolo 53 Tuir](#), i **redditi da lavoro dipendente o assimilati** nonché le **pensioni** di ogni genere e gli assegni ad essi equiparati con esclusione di quello di invalidità.

I soggetti che hanno già beneficiato di detta indennità per i mesi da marzo a giugno non dovranno fare alcun adempimento e riceveranno il bonifico da “Sport e Salute” direttamente sul conto corrente senza necessità di ulteriore domanda.

Chi non l'avesse presentata ritenendo di averne diritto potrà farlo per il mese di **novembre**, unitamente alla **autocertificazione di possesso dei requisiti** richiesti entro il **30 novembre sulla apposita piattaforma di "Sport e Salute"**.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Sospensione ammortamenti e quantificazione degli importi deducibili

di Fabio Garrini

Master di specializzazione

COSTRUIRE E GESTIRE IL RAPPORTO CON LE BANCHE AL TEMPO DEL COVID

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In sede di conversione del Decreto Agosto (si tratta della **L. 126/2020, che ha convertito il D.L. 104/2020**), è stata introdotta una previsione finalizzata a mitigare gli effetti economici sui **bilanci di esercizio 2020** (e potenzialmente anche dei successivi, posto che risulta **prorogabile tramite decreto ministeriale**), consentendo di **ridurre, sino ad azzerarle, le quote di ammortamento** dei beni strumentali.

Tale disposizione, che desta certamente più di qualche perplessità sotto il profilo strettamente civilistico, posto che viene concessa la possibilità di non stanziare in bilancio un costo che risulta essere di competenza dell'esercizio, viene accompagnata comunque dal **diritto alla deduzione di tale componente reddituale**.

In questa sede si intende ragionare circa quale sia **l'esatto importo di tale deduzione extracontabile**.

La sospensione degli ammortamenti

La disposizione in commento è contenuta nei **commi da 7-bis a 7-quinquies** dell'[articolo 60 D.L. 104/2020](#), nella **versione risultante a seguito della conversione**.

In particolare, il **comma 7-bis** consente di **non effettuare** fino al 100 per cento **dell'ammortamento annuo** del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, in deroga al principio di sistematicità degli ammortamenti stabilito all'[articolo 2426, primo comma, numero 2\), cod. civ..](#)

Tale quota viene rinviata all'esercizio successivo, con la conseguenza che il piano di

ammortamento viene **allungato di un anno**.

Per impedire che l'**utile figurativo** (o, sarebbe meglio dire, fittizio) che eventualmente viene a manifestarsi possa essere distribuito ai soci, il successivo [comma 7-ter](#) impone di **vincolare il corrispondente importo ad una riserva indisponibile**; tale riserva deve essere costituita prima di tutto con l'utile d'esercizio maturato e, in caso di **incapienza di questo** (situazione che si genera nel momento in cui la sospensione dell'ammortamento ha corretto una potenziale perdita di esercizio) il vincolo si attua per il tramite di una **riserva** (di utili ovvero di capitale); nel caso di incapacità di poste del netto il vincolo opera sugli **utili** che verranno conseguiti in **futuro**.

La norma nulla dice in merito a **riserve che dovessero formarsi per apporti dei soci** ma, vista la finalità della norma, in caso di indisponibilità di altre poste patrimoniali pare consigliabile operare il vincolo su tali somme.

Il [comma 7-quater](#) evidenzia le informazioni che devono essere rese nella nota integrativa al bilancio di esercizio 2020; posto che si tratta di una **sospensione in "lecita violazione"** dell'[articolo 2426, comma 1, n. 2, cod. civ.](#), la **giustificazione** altro non può essere che il riferimento alla disposizione in commento, in quanto non può esservi una giustificazione di derivazione contabile.

La deduzione extracontabile

Come detto, malgrado la quota di ammortamento non venga stanziata a conto economico, il legislatore offre comunque la possibilità di computarne la **deduzione** in via extra contabile, ossia tramite una variazione diminutiva da far valere in sede dichiarativa, valevole tanto ai fini dell'imposta sul reddito, quanto ai fini Irap.

Letteralmente il **comma 7-quinquies** recita: “*Per i soggetti di cui al comma 7-bis, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, a prescindere dall'imputazione al conto economico*”.

Sul punto si **dibatte** se tale deduzione extracontabile:

- sia **pari alla quota che si sarebbe dovuto imputare a conto economico** nel limite massimo previsto dal **M. 31.12.1988**,
- oppure, nel caso in cui la **quota civilistica sia inferiore al limite fiscale**, sia pari alla **quota ammessa ai fini fiscali** (come l'Agenzia affermò in tema di calcolo del super ammortamento).

In altre parole, se la **quota civilistica (teorica)** fosse 100 e quella **massima fiscale fosse 200**, la **deduzione extracontabile dovrebbe essere pari a 100 ovvero a 200?**

A parere di chi scrive la risposta dovrebbe essere la prima, posto che il [comma 7-quinques](#) ammette la **deduzione della quota di cui al comma 7-ter**, ossia la quota collegata all'accantonamento a riserva dell'utile formatosi per la sospensione dell'ammortamento.

Questa quota va accantonata facendo riferimento alla **quota di ammortamento che si sarebbe dovuta stanziare sulla base del piano di ammortamento** redatto in ossequio al **principio di sistematicità** ([articolo 2426, comma 1, n.2](#)).

Questo per dire che **la deduzione della quota massima di ammortamento è ammissibile sono sostenendo che quello sarebbe stato l'ammortamento stanziato in assenza della disposizione in commento**, comunque dovendo vincolare una corrispondenza con la quota di utili/riserve.

Riprendendo l'esempio proposto, **per dedurre 200 l'amministratore** deve sostenere che questa sarebbe stata la **quota corretta di ammortamento per il 2020**, comunque procedendo ad opera un **accantonamento a riserva per l'importo di 200**.

Se la società pratica ammortamenti in linea con il **massimo fiscalmente ammissibile**, il problema non si pone, in quanto vi è **allineamento tra dato civilistico e fiscale**.

IVA

Schede telefoniche prepagate: Iva detraibile (parzialmente?) e recupero per il passato

di Roberto Curcu

Seminario di specializzazione

L'UTILIZZO DELLE OPERAZIONI SOCIETARIE STRAORDINARIE PER AFFRONTARE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con la [risoluzione 69/E/2020](#) l'Agenzia delle Entrate, su indicazioni del Ministero delle Finanze, chiarisce che **le spese di ricarica dei telefoni mobili fatturate ai soggetti passivi, con distinta indicazione dell'imposta, direttamente dagli operatori telefonici, sono con Iva detraibile**, e di fatto smentisce l'indicazione fornita nel passato da Direzioni Regionali della stessa Agenzia, allo scopo interpellate, e avallata dalla dottrina pressoché unanime.

Come noto, nella vendita di traffico telefonico mediante schede ricaricabili e mezzi similari, è **applicabile il regime monofase**, con la conseguenza che l'eventuale fattura emessa non deve comunque indicare l'Iva separatamente dal corrispettivo.

Il regime monofase è quello che può trovare applicazione quando è già conosciuto il prezzo al pubblico di un bene (ad esempio un prodotto editoriale con impresso il prezzo in copertina), e permette che il pagamento dell'Iva su tale prodotto sia effettuato dal soggetto produttore del bene, rendendo irrilevanti ai fini Iva tutti i passaggi successivi.

Se lo scopo dell'Iva è infatti quello di **tassare il consumatore finale**, con un importo proporzionale al prezzo pagato per l'acquisto del bene o del servizio, tale meccanismo consente di raggiungerlo, senza che i vari soggetti (distributori) che si interpongono tra il produttore e l'utilizzatore finale siano coinvolti nel **meccanismo rivalsa/detrazione tipico dell'imposta**.

Per l'applicazione di tale regime monofase, lo Stato italiano ha dovuto avvalersi di una deroga, autorizzata dalle autorità comunitarie.

Sul sito della **Commissione Europea** si precisa, infatti, che il **regime della telefonia, approvato tacitamente ai sensi dell'articolo 27, quarto paragrafo, della Direttiva 388/1977**, è una deroga all'**articolo 21** della predetta direttiva, cioè alla determinazione del soggetto debitore

dell'imposta.

Continuando ad analizzare i principi comunitari, non può che ricordarsi che **il diritto alla detrazione dell'imposta assolta per l'acquisto di beni e servizi inerenti allo svolgimento di una attività economica, è un diritto fondamentale per il funzionamento dell'Iva**, tanto che la sua limitazione può essere introdotta solo previa autorizzazione comunitaria (salvo che non fosse già prevista prima del primo gennaio 1977).

Tra le misure di deroga autorizzate a favore dello Stato italiano, non è mai esistita una deroga in questo senso, e, come detto, il regime della telefonia è una **deroga solo nel suo meccanismo, ma non nel diritto alla detrazione dell'Iva per il soggetto passivo che acquisti il credito telefonico**.

Il problema è: **come è possibile detrarre l'Iva, per un acquisto in regime monofase**, se la stessa non è indicata separatamente in fattura?

Di tale problema doveva esserne evidentemente consapevole il Ministero delle Finanze che, nel redigere il **D.M. 366/2000**, all'[articolo 4](#) dispose che **per le cessioni effettuate “dal titolare della concessione, autorizzazione o licenza direttamente nei confronti di imprese ed esercenti arti e professioni, utilizzatori del servizio, l'Iva deve essere separatamente esposta in fattura”**. Tale procedura viene infatti comunemente seguita dagli **operatori di telefonia**, i quali **indicano in fattura anche il riferimento all'articolo 74 del Decreto Iva**.

A venti anni dalla sua pubblicazione, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto di chiedere allo stesso Ministero, redattore del decreto, la sua interpretazione, e la stessa non poteva che essere quella resa nella [risoluzione 69/2020](#), cioè per **un generale principio di detraibilità**.

In particolare, la risoluzione precisa che **è detraibile l'Iva per l'acquisto delle ricariche con il regime monofase effettuate da una azienda che concede il telefono ai propri dipendenti**.

Su tale punto si apre un nuovo fronte problematico, e cioè che l'Iva è detraibile secondo principio di inerenza, e, **qualora dovesse sussistere anche un utilizzo privato nell'uso del telefono e del suo credito da parte del dipendente, l'azienda dovrebbe portarla in detrazione con una percentuale proporzionale a quello che è l'uso aziendale** rispetto a quello privato, oppure, in alternativa, dopo aver eseguito la detrazione integrale, assoggettare ad Iva il **“valore normale” della messa a disposizione del telefono e del relativo credito al lavoratore**, come indicato dall'[articolo 13, comma 3, lettera d\)](#) del Decreto Iva.

Per quanto riguarda il credito in abbonamento, le aziende spesso optano per la prima soluzione, portando in detrazione l'imposta nella misura del 50%.

Tale percentuale non è fissata dalla legge, ma, qualora dovesse essere superata, si rende necessaria la **compilazione del rigo VA5 del modello dichiarativo**, il quale, secondo la norma che di fatto lo istituì, dovrebbe portare all'inserimento del contribuente in una **lista di**

contribuenti da sottoporre a controlli mirati, circa la correttezza di una detrazione maggiore del 50%.

Ciò premesso, è evidente che **il principio che vale per la telefonia addebitata con abbonamento, vale anche per la telefonia addebitata su prepagate, con Iva separatamente esposta in fattura:** in sostanza, dovrà essere attentamente valutato **se portare in detrazione l'imposta integralmente, oppure con percentuali inferiori, qualora si ritenga che possa esserci un utilizzo anche privato del telefono e del credito da parte del dipendente.**

Per quanto riguarda il comportamento da adottare per il passato, chi scrive ritiene che non vi siano dubbi per **l'immediata detrazione, nella prima liquidazione utile, di tutte le fatture ricevute nel 2020.**

Per quanto riguarda le fatture ricevute negli anni precedenti, il recupero dell'Iva non detratta dovrebbe passare invece per la presentazione di una dichiarazione integrativa o per una istanza di rimborso “anomalo”.

IVA

Società non operative: legittimo il diniego al rimborso del credito Iva

di Gioacchino De Pasquale

DIGITAL Seminario di specializzazione

CONTRATTI DI LOCAZIONE COMMERCIALE E AFFITTO DI AZIENDA: LE TIPOLOGIE, GLI EFFETTI, LE CRITICITÀ, GLI ASPETTI OPERATIVI E LA PRASSI

Scopri di più >

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 23655, depositata ieri, 28 ottobre, ha confermato il principio in base al quale è **legittimo** il diniego al rimborso del credito Iva da parte dell'Amministrazione Finanziaria alla società di comodo, anche senza l'attivazione del contradditorio endoprocedimentale, se questa **non ha presentato apposito interpello preventivo**.

Si premette che ai sensi **dell'articolo 30, comma 4, L. 724/1994**, la qualifica di "società di comodo" comporta **l'impossibilità di richiedere il rimborso o la compensazione (orizzontale)** dell'eccedenza **del credito risultante dalla dichiarazione annuale Iva** ovvero la cessione a terzi del credito stesso.

Inoltre, qualora la "qualifica" di società di comodo si protragga **per tre periodi di imposta consecutivi** è **preclusa la compensazione verticale del credito Iva**.

Relativamente alla **disapplicazione** della disciplina indicata, la società che ritenga sussistenti delle "oggettive situazioni" che hanno causato il verificarsi dei requisiti per l'attribuzione di società di comodo, può **disapplicare la disciplina mediante presentazione di istanza di interpello oppure mediante autovalutazione** (presentando dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà ex **articoli 46 e 47 D.P.R. 445/2000** e mediante compilazione dell'apposito campo del quadro VX della dichiarazione Iva) della sussistenza di tali "oggettive situazioni", di cui deve essere **data indicazione in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi (articolo 30, comma 4-bis, L. 724/1994)**. La società deve dare indicazione anche dell'eventuale avvenuta **presentazione dell'istanza di interpello** e dell'esito della relativa risposta.

Si evidenzia ulteriormente che, come chiarito nella **circolare 33/E/2016**, nel caso in cui siano **presentate preventivamente le istanze di interpello**, sia in qualità di società non operative sia in qualità di società in perdita sistematica, il **rimborso viene erogato o denegato a seguito**

dell'esito, anche tacito, degli interPELLI.

Nel caso sottoposto al vaglio della Suprema Corte, l'Amministrazione Finanziaria aveva **negato il rimborso del credito Iva ad una società**, qualificata come di “**comodo**”, in applicazione del richiamato [articolo 30, comma 4, L. 724/1994](#).

La società lamentava (con il supporto di prove documentali) la sussistenza di “oggettive situazioni” che le avevano causato l'attribuzione della qualifica di “società di comodo”, ed in particolare **l'impossibilità di dare seguito all'attività aziendale per l'inadempienza del suo principale committente**.

La società evidenziava inoltre che l'Amministrazione Finanziaria **non aveva tenuto conto** delle citate “**oggettive situazioni**” e che non era stato possibile **fornire le proprie ragioni** (va evidenziato che la società non aveva presentato preventivo interpello) **per la mancata attivazione del contradditorio endoprocedimentale**. Per tali motivi, la società chiedeva l'annullamento dell'atto e l'erogazione del rimborso Iva.

La mancata attivazione del **contradditorio endoprocedimentale** aveva indotto sia la **CTP che la CTR** ad avallare le ragioni del contribuente e sancire la **legittimità del rimborso del credito Iva**.

La Suprema Corte ha cassato la decisione della CTR, evidenziando che per gli accertamenti dei tributi armonizzati, nel caso di specie l'Iva, **sussiste l'obbligo di contradditorio endoprocedimentale, la cui violazione comporta l'invalidità dell'atto**, solo nel caso in cui il **contribuente abbia esposto in concreto le ragioni che avrebbe potuto far valere**.

Nel caso di specie, la **mancata presentazione dell'interpello** da parte del contribuente, **aveva "annullato" l'obbligo di attivazione del contradditorio endoprocedimentale**, legittimando il diniego al rimborso del credito Iva da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

M&A di Studi odontoiatrici: alcune considerazioni di natura fiscale

di Corrado Mandriola di MpO & Partners



Francesca Aldighetti, Commercialista, Circolo Tennis Scaligeri, Verona, Lunedì ore 10.20.

“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.*

Negli ultimi anni si sta assistendo ad una crescita del mercato delle operazioni di cessione, acquisizione e aggregazione di studi dentistici (tra gli altri “[Operazioni M&A studi professionali: la valutazione di studi dentistici](#)” e “[M&A di Studi odontoiatrici: un mercato che fa riflettere](#)”).

Ma quali sono le motivazioni di tale accelerazione?

Tre le principali:

1. il crescente numero di professionisti interessati a progetti di acquisizione o aggregazione;
2. il delicato problema, comune a molte professioni in Italia, della programmazione del passaggio generazionale;
3. la necessità di riorganizzare ed adeguare al mercato la struttura professionale, mediante nuove competenze e specializzazioni.

Quali sono le opportunità che generano questo tipo di operazioni?

Di sicuro rappresentano un'ottima *chance* per i “giovani” professionisti che, all'interno dello studio, possono assumere ruoli di responsabilità crescente, garantendo quindi, non solo la continuità dell'attività professionale ma anche la possibilità di apprendere e sviluppare il **know-how** del professionista “uscente”. Il tutto con riferimento **non solo quindi a competenze professionali/sanitarie** ma anche a quelle di **leadership** (nei confronti di tutti i componenti dello staff di studio) e di **capacità relazionali** per l'acquisizione di nuova pazientela.

Nella prassi sviluppatasi in Italia, le operazioni di aggregazione fra studi dentistici, che si realizzano tramite lo step iniziale della cessione/acquisizione dello studio, sono ispirate e governate dal principio della **continuità gestionale**. Proprio in ragione della particolare natura fiduciaria del rapporto professionista paziente, è necessario che il trasferimento e/o la condivisione del rapporto fiduciario sia attuato con adeguata gradualità e cautela. Il paziente deve percepire l'operazione non come una **vendita** della “clientela” a terzi, ma come un'operazione di potenziamento dello studio, nel quale confluiscono nuovi professionisti, nuove energie e spesso nuove competenze.

Pertanto, è importante la permanenza del professionista cedente/aggregato all'interno della struttura per un periodo di affiancamento, finalizzato alla canalizzazione del rapporto fiduciario, a cui farà seguito, nella maggioranza dei casi, un periodo di collaborazione, il cui oggetto, impegno e durata verranno pattuiti caso per caso.

Ma come procedere in concreto?

Il tutto ha inizio con la valutazione dell'attività professionale, argomento già trattato nei contributi sopra richiamati e, una volta individuata parte acquirente, con la stipula dell'atto di trasferimento a titolo oneroso dello studio.

Il contratto di cessione dello studio, oltre a stabilire durata e modalità del periodo di affiancamento, può anche prevedere che una parte del prezzo venga imputata, ad esempio, alla cessione del marchio dello studio e/o delle attrezzature e/o quale corrispettivo per il patto di non concorrenza (obbligo, questo, che assume parte cedente).

Come devono essere trattati, da un punto di vista fiscale, i corrispettivi percepiti da parte cedente?

Ai fini delle imposte dirette tali corrispettivi rientrano tra i redditi professionali in ottemperanza a quanto stabilito **dall'articolo 54, comma 1-quater del TUIR** il quale prevede espressamente che “*Concorrono a formare il reddito (professionale) i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale*”. Ribadendo, quindi, anche il principio “*di cassa*”. Pertanto, all'incasso del corrispettivo il professionista cedente dovrà emettere una regolare parcella soggetta ad IVA, ritenuta d'acconto e cassa di previdenza.

Si rileva, a questo punto, che per quanto concerne le operazioni M&A di studi dentistici queste presentano una particolarità molto importante anche ai fini del corretto inquadramento fiscale dei corrispettivi percepiti da parte cedente. Di fatto, nel corso del periodo di affiancamento osserviamo che parte cedente non svolge solo ed esclusivamente un'opera di

presentazione/canalizzazione della clientela, ma continua a svolgere l'attività professionale/sanitaria sulla pazientela al fianco del professionista aggregatore il quale, come già precedentemente detto, ha l'opportunità di inglobare tutto il **know-how** accumulato negli anni dal professionista "cedente".

Pertanto, nel caso in cui parte del corrispettivo si riferisca all'attività professionale sopra indicata, tale corrispettivo dovrebbe rientrare tra le prestazioni professionali (sanitarie) **esenti da IVA ai sensi dell'[articolo 10, comma 18 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633](#).**

E' evidente allora che occorre prestare la massima attenzione, in fase di redazione dei contenuti delle clausole contrattuali dell'atto di cessione dello studio dentistico, a disciplinare e precisare quanto più precisamente possibile la quota parte del corrispettivo dovuto per le prestazioni professionali.

Infatti, questo aspetto ha una significativa rilevanza in termini di esenzione (o meno) dei corrispettivi percepiti all'imposta sul Valore Aggiunto.