

Circolare n° 13/2022A TUTTI I SIGNORI CLIENTI
LORO SEDI

Milano 4 agosto 2022

Sommario

Notiziario mese di Agosto 2022.....	2
Principali scadenze dal 16 agosto al 15 settembre 2022	4
APPROFONDIMENTO 1 : CON LA “PROROGA DI FERRAGOSTO” VERSAMENTI E ADEMPIMENTI SOSPESI FINO AL 22 AGOSTO 2022.....	7
APPROFONDIMENTO 2 : DECORRE DAL 1° AGOSTO LA SOSPENSIONE FERIALE DEI TERMINI.....	9
APPROFONDIMENTO 3: BONUS CARBURANTE: I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA	11
APPROFONDIMENTO 4 : CONSUMO DI GAS PER USO CIVILE E INDUSTRIALE: L'AGENZIA DELLE ENTRATE CHIARISCE L'APPLICAZIONE DELL'ALIQUOTA IVA AGEVOLATA AL 5%.....	13
APPROFONDIMENTO 5: PUBBLICATA LA MODULISTICA PER LE RATEIZZAZIONI SEMPLIFICATE PER DEBITI COMPLESSIVI FINO A 120.000 EURO	16
APPROFONDIMENTO 6: CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA: DAL 15 LUGLIO 2022 LA DEFINITIVA ENTRATA IN VIGORE.....	19
APPROFONDIMENTO 7: RIFORMA ETS E “SOCIAL BONUS”: AGEVOLAZIONE AI NASTRI DI PARTENZA CON LA PUBBLICAZIONE DEL DECRETO ATTUATIVO	30
APPROFONDIMENTO 8: FATTURA ELETTRONICA SOSTITUTIVA DEL CORRISPETTIVO TELEMATICO SOLO CON INDICAZIONE DI TUTTI I DATI OBBLIGATORI.....	32
APPROFONDIMENTO 9: IL TRATTAMENTO DELL'IMMOBILE DEL PROFESSIONISTA AI FINI REDDITUALI.....	34

Notiziario mese di Agosto 2022**ATTIVO IL REGISTRO OPPOSIZIONI**

Il Mise informa che dal 27 luglio sarà operativo il registro delle opposizioni per tutelare la *privacy* contro attività pubblicitarie invasive con l'estensione ai cellulari.

(D.P.R. 26/2022)

OPERATIVO LO SGRAVIO CONTRIBUTIVO PER IL SETTORE VIAGGI

Si può richiedere sulla piattaforma Inps fino al 9 settembre 2022, lo sgravio contributivo totale per 5 mesi previsto per datori di lavoro privati del settore agenzie viaggi e *tour operator*, senza limitazioni di dimensione aziendale.

(Inps, circolare n. 89 del 27 luglio 2022)

CHIARIMENTI IN TEMA DI R&S

Con risoluzione n. 41 del 26 luglio 2022 l'Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti sul credito d'imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo. Rifacendosi a un parere tecnico del Mise, l'Agenzia delle entrate chiarisce che le attività di ideazione e prototipia di beni rientranti nel comparto della moda, della pelletteria, della gioielleria e dell'occhialeria e quella successiva di produzione, non rientrano tra le attività di ricerca e sviluppo agevolabili con il credito d'imposta previsto dall'articolo 3, D.L. 145/2013.

(Agenzia delle entrate, risoluzione n. 41 del 26 luglio 2022)

PUBBLICATA LA CIRCOLARE SU DEDUZIONI E DETRAZIONI IN DICHIARAZIONE

Con la circolare n. 24 pubblicata il 7 luglio l'Agenzia delle entrate, come ogni anno, interviene in tema di deduzioni e detrazioni nella compilazione della dichiarazione dei redditi, raccogliendo al contempo i documenti di prassi e le istruzioni utili per la presentazione. In particolare la circolare contiene chiarimenti circa le spese che danno diritto a detrazioni, deduzioni d'imposta e crediti d'imposta e gli altri elementi che rilevano ai fini della compilazione della dichiarazione dei redditi, nonché ai fini dell'apposizione del visto di conformità.

(Agenzia delle entrate, circolare n. 24 del 7 luglio 2022)

SEMPLIFICAZIONI IN MATERIA DI DICHIARAZIONE IRAP

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 40 del 15 luglio 2022 ha chiarito che le dichiarazioni Irap relative al periodo di imposta 2021, possono essere compilate secondo le regole attualmente fornite nelle istruzioni per la compilazione del modello 2022.

(Agenzia delle entrate, risoluzione n. 40 del 15 luglio 2022)

IL REGIME 398 È SEMPRE ISPIRATO AL PRINCIPIO DI CASSA

Con una recente sentenza della Corte di Cassazione - ordinanza n. 22440/2022 - i giudici della Suprema Corte hanno censurato le indicazioni fornite con la circolare n. 18/E/2018, esprimendo il concetto per cui il principio di cassa governa sempre il regime forfettario 398/1991.

(Corte di Cassazione, ordinanza n. 22440 del 15 luglio 2022)

AL VIA LA FRUIZIONE DEL BONUS PSICOLOGICO

L'Inps con nota n. 2905 del 21 luglio 2022 informa che le domande per la fruizione del *bonus* psicologico potranno essere presentate tramite la procedura informatica dal 25 luglio al 24 ottobre 2022. In particolare, si comunica che a partire dal 25 luglio e fino al 24 ottobre sarà possibile presentare le domande all'Inps per il *bonus* rivolto ai soggetti con disagio psicologico secondo le modalità previste dalla circolare n. 83/2022 contenente indicazioni operative per l'individuazione dei destinatari, le modalità di presentazione delle domande e di erogazione della misura del contributo previsto.

(Inps, nota n. 2905 del 21 luglio 2022)

PROCEDURA DI RICHIESTA MASSIVA DEL CERTIFICATO DI AGIBILITÀ

È disponibile una nuova procedura di richiesta massiva del certificato di agibilità, per via telematica, riservata, nell'ambito dei servizi *ex Enpals*, alle imprese e agli intermediari delegati. Lo ha reso noto l'Inps con il messaggio n. 2874 del 19 luglio 2022, in cui descrive le modalità di richiesta e rilascio tramite PEC.

(Inps, messaggio n. 2874 del 19 luglio 2022)

Principali scadenze dal 16 agosto al 15 settembre 2022

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 agosto 2022 al 15 settembre 2022, con il commento dei termini di prossima scadenza.

Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.

SCADENZE FISSE**22
agosto****Versamenti Iva mensili e trimestrali**

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di luglio. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente. Scade anche il termine di versamento dell'Iva a debito riferita al secondo trimestre 2022 per i contribuenti Iva trimestrali.

Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di luglio, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

Versamento dei contributi Inail

Scade oggi il termine per il versamento della terza rata del premio Inail per la quota di regolazione del 2021 e la quota di acconto del 2022.

Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese di luglio:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia.

Versamento ritenute da parte condomini

	<p>Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese di luglio riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.</p> <p>Inps – contributi dovuti da artigiani e commercianti Per gli artigiani ed i commercianti iscritti all'Inps scade oggi il versamento dei contributi fissi relativi al secondo trimestre 2022.</p> <p>Modello Iva TR Scade oggi il termine per la presentazione della richiesta di rimborso o di utilizzo in compensazione del credito Iva relativo al secondo trimestre 2022.</p> <p>Esterometro Scade oggi il termine per l'invio della comunicazione delle fatture emesse e ricevute nel secondo trimestre 2022 da soggetti UE ed <i>extra</i> UE non emesse in formato elettronico o non documentate da bolletta doganale.</p> <p>Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrali Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese di giugno. Scade oggi anche il termine per l'invio degli elenchi riepilogativi da parte dei soggetti tenuti all'obbligo trimestrale con riferimento al secondo trimestre.</p> <p>Accise – Versamento imposta Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese di luglio.</p> <p>Enasarco: versamento contributi Scade il termine per il versamento dei contributi dovuti dalla casa mandante per il secondo trimestre 2022.</p>
31 agosto	<p>Presentazione elenchi Intrastat mensili Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese di luglio.</p> <p>Presentazione elenchi Intra 12 mensili Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di giugno.</p>

	<p>Presentazione del modello Uniemens Individuale Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di luglio.</p> <p>Imposta di bollo Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di bollo complessivamente di importo superiore a 250 euro relativa alle fatture elettroniche emesse nel secondo trimestre 2022 che prevedono l'obbligo di assolvimento del bollo di 2 euro.</p>
<p>15 settembre</p>	<p>Registrazioni contabili Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.</p> <p>Fatturazione differita Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.</p> <p>Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.</p>

**APPROFONDIMENTO 1 : CON LA "PROROGA DI FERRAGOSTO" VERSAMENTI E ADEMPIMENTI
SOSPESI FINO AL 22 AGOSTO 2022**

Anche per il 2022 è operativa la c.d. "proroga di Ferragosto", ossia la sospensione degli adempimenti e dei versamenti tributari la cui scadenza originaria è fissata nel periodo compreso tra il 1° al 20 agosto (che slitta al 22 agosto in quanto quest'anno il giorno 20 cade di sabato e quindi la scadenza viene rinviata al lunedì successivo).

Il rinvio dei termini di pagamento avviene senza alcuna maggiorazione rispetto a quanto originariamente dovuto e riguarda i versamenti da effettuarsi ai sensi degli articoli 17 e 20, comma 4, D.Lgs. 241/1997, ovvero imposte, contributi Inps e altre somme a favore di Stato, Regioni, Comuni o enti previdenziali, nonché ritenute e versamenti dei premi Inail.

A titolo puramente esemplificativo si indicano i principali versamenti la cui scadenza originaria è fissata in una data compresa tra il 1° agosto e il 20 agosto e che, per effetto del citato slittamento passa al 22 agosto 2022.

Versamento delle ritenute Irpef operate nel mese di luglio
Versamento del debito Iva mese di luglio (per contribuenti con liquidazioni mensili)
Versamento del debito Iva secondo trimestre (per contribuenti con liquidazioni trimestrali)
Versamento contributi previdenziali Inps e assistenziali Inail

L'Agenzia delle entrate ha precisato, con una nota del 30 settembre 2015 inviata ai propri uffici, che la "proroga di ferragosto" si applica anche ai tributi, contributi e premi (comprese le sanzioni e gli interessi) dovuti a seguito di:

- ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, D.Lgs. 472/1997;
- conciliazione giudiziale ai sensi dell'articolo 48, D.Lgs. 546/1992;
- concordato e definizione agevolata delle sanzioni previste dal D.Lgs. 218/1997;
- procedimento di irrogazione delle sanzioni di cui all'articolo 16, D.Lgs. 472/1997;
- atto di irrogazione immediata delle sanzioni di cui all'articolo 17, D.Lgs. 472/1997.

Sono invece sospesi dal 1° agosto al 4 settembre i termini:

- per il pagamento delle comunicazioni di irregolarità a seguito di controlli automatizzati (articolo 36-bis, D.P.R. 600/1973 e articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972), per i quali si ricorda che il "Decreto Ucraina" ha disposto transitoriamente un maggior termine di pagamento pari a 60 giorni in relazione agli avvisi bonari notificati nel periodo compreso tra il 21 maggio e il 31 agosto 2022 e pagati in unica soluzione;
- per il pagamento delle comunicazioni inviate dopo i controlli formali (articolo 36-ter, D.P.R. 600/1973);

- per il pagamento degli atti di liquidazione delle imposte sui redditi assoggettati a tassazione separata;
- per la trasmissione dei documenti e delle informazioni richiesti ai contribuenti dall’Agenzia delle entrate o da altri enti impositori (esclusi quelli relativi alle richieste effettuate nel corso delle attività di accesso, ispezione e verifica, nonché delle procedure di rimborso ai fini Iva).

Si rammenta che il rinvio al 22 agosto opera anche con riferimento agli adempimenti tributari che scadono nello stesso periodo.

Come già segnalato nell’informativa del mese scorso sono rinviati al 22 agosto anche gli adempimenti che erano in scadenza a fine luglio (poiché il 31 luglio cadeva di domenica questi erano rinviati al lunedì 1° agosto e conseguentemente possono essere gestiti entro il prossimo 22 agosto 2022).

Si riepilogano i principali adempimenti che hanno fruito di tale differimento.

Presentazione telematica modello Iva TR secondo trimestre 2022
Presentazione telematica esterometro secondo trimestre 2022
Presentazione elenco Intrastat mese di giugno 2022 e secondo trimestre 2022
Presentazione elenco Intra 12 mensile per gli enti non commerciali e gli agricoltori per gli acquisti di maggio
Presentazione modello Uniemens individuale per retribuzione e compensi corrisposti in giugno



APPROFONDIMENTO 2 : DECORRE DAL 1° AGOSTO LA SOSPENSIONE FERIALE DEI TERMINI

Anche per il 2022, decorre dal 1° agosto il c.d. “*periodo feriale*”, ovvero il lasso temporale durante il quale, ai sensi della L. 742/1969, si determina la sospensione dei termini relativi ai procedimenti di giustizia civile, amministrativa e tributaria.

Secondo la norma, il decorso dei termini processuali relativi alle giurisdizioni ordinarie e a quelle amministrative è sospeso di diritto dal 1° al 31 agosto di ciascun anno e riprende a decorrere dalla fine del periodo di sospensione.

Ove il decorso abbia inizio durante il periodo di sospensione, l'inizio stesso è differito alla fine di detto periodo.

Ne consegue che:

- i termini già decorsi prima di tale periodo si interrompono e restano sospesi sino al 31 agosto compreso;
- i termini che decorrono durante tale periodo sono di fatto differiti al 1° settembre.

La sospensione, tuttavia, non opera per tutti gli adempimenti; è quindi necessario avere ben chiari quali siano quelli sospesi e soprattutto quelli che non lo sono.

Termini sospesi
Proposizione ricorso e reclamo
Costituzione in giudizio (presentazione del ricorso alla Commissione Tributaria)
Deposito di memorie e documenti
Proposizione appello
Definizione degli atti in acquiescenza
Definizione delle sole sanzioni in misura ridotta, proseguendo la lite sul tributo, oppure definizione dell'atto di contestazione o irrogazione delle sanzioni

Strettamente dipendenti e connessi alla sospensione dei termini processuali sono anche gli istituti della definizione agevolata delle sanzioni e della rinuncia all'impugnazione, rispettivamente disciplinati dall'articolo 17, comma 2, D.Lgs. 472/1997 e dall'articolo 15, D.Lgs. 218/1997, norme che riconnettono gli effetti premiali ivi contenuti alla circostanza che il pagamento intervenga “*entro i termini di proposizione del ricorso*”.

Pertanto, la sospensione dei termini processuali e il conseguente “*slittamento*” dell'eventuale proposizione del gravame, consente al contribuente di disporre di ulteriori 31 giorni per effettuare i pagamenti utili alla definizione della controversia.

Accertamento con adesione

La presentazione dell'istanza di accertamento con adesione comporta la proroga di 90 giorni del termine per l'impugnazione dell'atto in relazione al quale si intende contrattare un'adesione: la sospensione feriale esplica i propri effetti anche in relazione alla procedura di accertamento con adesione.

Infatti, per risolvere una disputa giurisprudenziale che aveva reso dubbia l'applicabilità della sospensione feriale, con l'articolo 7-*quater*, D.L. 193/2016 è stato previsto che i termini di sospensione dell'accertamento con adesione si intendono cumulabili con il periodo di sospensione feriale dell'attività giurisdizionale.

Si tratta pertanto di una sospensione automatica, i cui effetti si verificano a prescindere dall'esito del contraddittorio e dell'eventuale perfezionamento o meno dell'adesione.

Controlli automatizzati

Il Legislatore ha introdotto, attraverso l'articolo 7-*quater*, comma 17, D.L. 193/2016, la sospensione, dal 1° agosto al 4 settembre, dei termini di 30 giorni previsti per il pagamento delle somme dovute, rispettivamente, a seguito dei controlli automatici, dei controlli formali e della liquidazione delle imposte sui redditi assoggettati a tassazione separata.

Pertanto godono della sospensione i seguenti atti:

Comunicazioni/avvisi bonari relativi alle liquidazioni delle dichiarazioni, <i>ex</i> articoli 36- <i>bis</i> , D.P.R. 600/1973 e 54- <i>bis</i> , D.P.R. 633/1972	Comunicazioni relative al controllo formale della dichiarazione, <i>ex</i> articolo 36- <i>ter</i> , D.P.R. 600/1973	Esiti relativi alla liquidazione delle imposte sui redditi assoggettati a tassazione separata
--	--	---

Questa sospensione non va confusa con quella dei versamenti di imposte e contributi: questi, con riferimento alle scadenze che cadono nel periodo che va dal 1° al 20 agosto, slittano in blocco al 20 agosto (22 agosto quest'anno, in quanto il 20 cade di sabato).

Novità Decreto Ucraina

Diversamente dal passato per il 2022 opera una nuova sospensione definita dal c.d. Decreto Ucraina, articolo 37-*quater*, D.L. 21/2022. Tale novità prevede che per il periodo compreso tra il 21 maggio e il 31 agosto 2022, il termine per il pagamento delle somme richieste dall'Erario con propria comunicazione relativa ai controlli automatici sulle liquidazioni delle imposte, dei contributi, dei premi e dei rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni (imposta sui redditi e Iva), ovvero della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta, pagamento necessario ad evitare l'iscrizione a ruolo delle stesse è fissato in 60 giorni, in luogo dei 30 giorni ordinari.



La novità riguarda le comunicazioni di irregolarità il cui termine ordinario di 30 giorni scade successivamente al 21 maggio 2022.

Pertanto, qualora il termine di 60 giorni per il pagamento in unica soluzione cada durante il periodo di sospensione feriale, i termini di decadenza ricominceranno a decorrere dal 4 settembre 2022.

APPROFONDIMENTO 3: BONUS CARBURANTE: I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA

Attraverso la circolare n. 27/E del 14 luglio 2022 l'Agenzia delle entrate ha fornito i propri chiarimenti relativamente al c.d. "bonus carburante"; si tratta di una agevolazione introdotta dall'articolo 2, D.L. 21/2022 il quale ha previsto, soltanto per il periodo d'imposta 2022, al fine di attenuare l'impatto sui lavoratori dell'incremento del costo dei carburanti, la possibilità per i datori di lavoro privati di erogare ai propri lavoratori dipendenti buoni benzina, o titoli analoghi, esclusi da imposizione fiscale, per un ammontare massimo di 200 euro (per ciascun lavoratore).

Questo significa che l'attribuzione di tali buoni non genera tassazione in capo al dipendente che li percepisce.

I chiarimenti

Di seguito si riportano le principali indicazioni di interesse per la clientela.

Datore di lavoro	L'agevolazione è applicabile da parte di datori di lavoro che operano nel settore privato, quindi, con esclusione delle P.A.; sono ammessi anche i datori di lavoro che non svolgono attività commerciale e i professionisti. Il costo connesso all'acquisto dei buoni carburante in commento è integralmente deducibile dal reddito d'impresa, sempreché l'erogazione di tali buoni sia riconducibile al rapporto di lavoro e, per tale motivo, il relativo costo possa qualificarsi come inerente.
Lavoratori	In merito alla specifica categoria di lavoratori dipendenti destinatari dei buoni benzina, la disposizione agevolativa in esame non effettua espressamente delle distinzioni e non pone alcun limite reddituale per l'ammissione al beneficio; è necessario che i lavoratori beneficiari dei buoni conseguano reddito di lavoro dipendente. I buoni possono essere erogati anche "ad personam" (nel senso che non necessariamente devono essere dati a tutti i dipendenti o categorie di dipendenti) e senza necessità di preventivi accordi contrattuali, sempreché gli stessi non siano erogati in sostituzione dei premi di risultato.
Buoni	Oltre ai buoni finalizzati ai rifornimenti di carburante per l'autotrazione (come benzina, gasolio, GPL e metano), l'agevolazione riguarda anche i buoni per la ricarica di veicoli elettrici.
Franchigia	Il <i>bonus</i> benzina di euro 200 rappresenta un'ulteriore agevolazione rispetto a quella generale già prevista a regime, secondo cui le erogazioni in natura ai dipendenti non sono tassate entro la soglia di 258,23 euro (quindi si tratta di due limiti separati e autonomi). Il superamento delle soglie (da valutare separatamente) comporta l'integrale tassazione delle erogazioni effettuate a favore del dipendente; l'eventuale eccedenza dei buoni benzina rispetto ai 200 euro può essere assorbita dalla franchigia generale sui beni in natura. Esempio: se il valore dei buoni benzina è pari a 250 euro e quello degli altri benefit è pari a 200 euro, l'intera somma di 450 euro non concorre alla formazione del reddito del

	<p>lavoratore dipendente, poiché l'eccedenza di 50 euro relativa ai buoni benzina confluisce nell'importo ancora capiente del generico benefit sui beni in natura.</p> <p>Questo significa che se il datore di lavoro non eroga altri <i>benefit</i> in natura, vi sarà la possibilità di erogare buoni carburante sino al tetto di 458,23 euro.</p>
Periodo di applicazione	<p>L'agevolazione opera sino al 12 gennaio 2023, in applicazione delle regole generali del lavoro dipendente; a tal fine occorre ricordare che si deve far riferimento al momento di assegnazione del buono al dipendente, non al suo utilizzo.</p>



APPROFONDIMENTO 4 : CONSUMO DI GAS PER USO CIVILE E INDUSTRIALE: L'AGENZIA DELLE ENTRATE CHIARISCE L'APPLICAZIONE DELL'ALIQUOTA IVA AGEVOLATA AL 5%

Con la risposta all'interpello n. 368 del 7 luglio 2022 l'Agenzia delle entrate ha fornito importanti indicazioni in merito alle disposizioni contenute nell'articolo 2, comma 1, D.L. 130/2021 (c.d. "Decreto Energia"), convertito con modificazioni dalla L. 171/2021, che riducono temporaneamente al 5% l'aliquota Iva applicabile alle somministrazioni del gas metano per combustione per usi civili e industriali. Con le circolari n. 17/E/2022 e n. 20/E/2022 l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito all'ambito applicativo di tale agevolazione.

La disposizione agevolata

*"In deroga a quanto previsto dal D.P.R. 633/1972 (in seguito Decreto Iva), le somministrazioni di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali di cui all'articolo 26, comma 1, del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, di cui al D.Lgs. 504/1995, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2021, sono assoggettate all'aliquota Iva del 5%.
Qualora le somministrazioni di cui al primo periodo siano contabilizzate sulla base di consumi stimati, l'aliquota Iva del 5% si applica anche alla differenza derivante dagli importi ricalcolati sulla base dei consumi effettivi riferibili, anche percentualmente, ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2021".*

La prima estensione

Il comma 506 dell'articolo 1, L. 234/2021 ("Legge di Bilancio 2022"), senza modificare l'originaria disposizione, proroga la riduzione dell'aliquota Iva al 5% per le forniture di gas metano destinato alla combustione per usi civili e industriali, con riferimento alle somministrazioni "contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2022".

La seconda estensione

L'articolo 2, comma 1, D.L. 17/2022 (c.d. "Decreto Energia"), convertito, con modificazioni, dalla L. 34/2022, da ultimo, ha prorogato tale misura anche in relazione al secondo trimestre del 2022, con riferimento alle somministrazioni "contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di aprile, maggio e giugno 2022".

La terza estensione

Con l'articolo 2, D.L. 80/2022 tale misura è stata ulteriormente prorogata anche in relazione al terzo trimestre del 2022, con riferimento alle somministrazioni "contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di luglio, agosto e settembre 2022".

La riduzione per il gas ad uso autotrazione

Con l'articolo 1-*bis*, D.L. 21/2022 - nel quale è stato trasfuso, in sede di conversione ad opera della L. 51/2022, l'articolo 1, comma 1, lettera b), D.L. 38/2022 - è stata temporaneamente prevista dal 3 maggio 2022 all'8 luglio 2022 la riduzione dell'aliquota Iva al 5% anche per il gas ad uso autotrazione.

Si tenga presente che, come indicato in precedenza, si tratta di agevolazioni che derogano temporaneamente a una disciplina che ordinariamente prevede l'applicazione dell'aliquota nella misura del 22% e, in taluni casi, del 10%.

La disciplina a regime

- ai sensi del n. 103) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972 è assoggettato all'aliquota Iva del 10% il gas per uso di imprese estrattive, agricole e manifatturiere, comprese le imprese poligrafiche, editoriali e simili, nonché il gas, gas metano e i gas petroliferi liquefatti destinati ad essere immessi direttamente nelle tubazioni delle reti di distribuzione per essere successivamente erogati, ovvero destinati ad imprese che li impiegano per la produzione di energia elettrica, mentre il gas metano per usi industriali diversi dagli anzidetti è ordinariamente assoggettato all'aliquota Iva del 22%;
- in forza del n. 127-*bis*) della medesima Tabella A, Parte III, alla somministrazione di gas metano usato per combustione per usi civili si applica l'aliquota Iva del 10% limitatamente al consumo di 480 metri cubi annui (riferiti all'anno solare) mentre, in relazione ai consumi per usi civili eccedenti il predetto limite, si applica l'aliquota ordinaria del 22%.

Con la risposta al recente interpello n. 368/E/2022 l'Agenzia delle entrate chiarisce quindi cosa deve intendersi per uso "civile" e per uso "industriale" ai fini dell'applicazione dell'agevolazione in commento. Vediamo di riportare le indicazioni fornite dall'Agenzia in forma di rappresentazione schematica.

Nozione di "usi civili"

Per espressa disposizione normativa, la definizione degli "usi" cui è destinato il gas metano deve essere mutuata, anche ai fini della disciplina Iva, dalle disposizioni del "Testo unico delle disposizioni concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative" (c.d. Testo unico delle accise - Tua, D.Lgs. 504/1995). A tale riguardo l'articolo 26, comma 1, Tua stabilisce che: "il gas naturale (codici NC 2711 11 00 e NC 2711 21 00), destinato alla combustione per usi civili e per usi industriali, nonché all'autotrazione, è sottoposto ad accisa, con l'applicazione delle aliquote di cui all'allegato I, al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per il gas naturale estratto per uso proprio".

La nozione di "usi civili" specificata al comma 2 del citato articolo 26 considera tali: "anche gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, nei locali delle imprese industriali, artigiane e agricole, posti fuori dagli stabilimenti, dai laboratori e dalle aziende dove viene svolta l'attività produttiva, nonché alla produzione di acqua calda, di altri vettori termici o di calore, non utilizzati in impieghi produttivi dell'impresa, ma ceduti a terzi per usi civili".

Nozione di “uso industriale”

Ai sensi del successivo comma 3, sono invece compresi nella nozione di “uso industriale” gli “impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, in tutte le attività industriali produttive di beni e servizi e nelle attività artigianali ed agricole, nonché gli impieghi nel settore alberghiero, nel settore della distribuzione commerciale, negli esercizi di ristorazione, negli impianti sportivi adibiti esclusivamente ad attività dilettantistiche e gestiti senza fini di lucro, nel teleriscaldamento alimentato da impianti di cogenerazione che abbiano le caratteristiche tecniche indicate nella lettera b) del comma 2 dell'articolo 11, L. 10/1991, anche se riforniscono utenze civili.

Si considerano, altresì, compresi negli usi industriali, anche quando non è previsto lo scopo di lucro, gli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, nelle attività ricettive svolte da istituzioni finalizzate all'assistenza dei disabili, degli orfani, degli anziani e degli indigenti”.

Conclude l'interpello affermando che per quanto sopra evidenziato, l'aliquota Iva ridotta al 5% è applicabile, in via temporanea, sia alle somministrazioni di gas metano per usi civili e industriali ordinariamente assoggettate all'aliquota del 10%, sia a quelle sia a quelle per usi civili (che superano il limite annuo di 480 metri cubi) e industriali ordinariamente assoggettate all'aliquota del 22%. L'aliquota Iva ridotta non può invece estendersi, ribadisce l'Agenzia delle entrate, a fattispecie diverse da quelle espressamente contemplate, quali i servizi accessori o la quota fissa della tariffa, come già chiarito nella circolare n. 2/E/2008, e che, quindi, tali operazioni, diverse da quelle di somministrazione, debbano essere assoggettate all'aliquota Iva ordinaria.

APPROFONDIMENTO 5: PUBBLICATA LA MODULISTICA PER LE RATEIZZAZIONI SEMPLIFICATE PER DEBITI COMPLESSIVI FINO A 120.000 EURO

L'articolo 15-bis, D.L. 50/2022 convertito dalla L. 91/2022 (c.d. "Decreto Aiuti") ha disposto che, a partire dalle domande di dilazione presentate all'Agenzia delle entrate-Riscossione dal 16 luglio 2022, venga elevata da 60.000 a 120.000 euro la soglia di debito per la quale è possibile ottenere una rateizzazione ordinaria fino a 72 rate (6 anni), senza la necessità di dovere documentare la temporanea situazione di obiettiva difficoltà e senza dovere allegare alcuna documentazione.

Al link <https://www.agenziaentrateriscossione.gov.it/it/cittadini/Rateizzazione/> sono disponibili i modelli per fare richiesta di rateizzazione. In aggiunta alla modalità di presentazione tramite Pec o presso gli sportelli è possibile, fare richiesta di rateizzazione direttamente *online*, accedendo con le credenziali Spid, Cie e Cns al servizio "Rateizza adesso". Il servizio consente di presentare, in completa autonomia, la richiesta di dilazione ricevendo in automatico via *e mail* un piano di pagamenti fino a 72 rate.

Le novità in vigore dal 16 luglio 2022

Fino allo scorso 15 luglio 2022, nel caso in cui le somme iscritte a ruolo fossero di importo complessivo inferiore a 60.000 euro, era possibile ottenere una rateizzazione degli importi dovuti senza documentare la temporanea situazione di obiettiva difficoltà economica.

Infatti, il modello R1 "Richiesta o proroga di rateizzazione secondo un piano ordinario - Importi fino a 60.000 euro" poteva essere compilato senza allegare alcuna documentazione integrativa.

Dal 16 luglio 2022 è possibile presentare richiesta di rateazione "libera" per importi iscritti a ruolo fino a 120.000 euro.

In particolare, sono disponibili i seguenti nuovi modelli:

- R1 - Richiesta o proroga di rateizzazione ordinaria importi fino a 120.000 euro per tutti i soggetti;
- R2 - Richiesta o proroga di rateizzazione ordinaria importi superiori a 120.000 euro per le persone fisiche e le ditte individuali in regime fiscale;
- R3 - Richiesta o proroga di rateizzazione ordinaria per importi superiori a 120.000 euro per tutte le persone giuridiche (società, associazioni, enti) e le ditte individuali in contabilità ordinaria;
- R4 - Richiesta o proroga di rateizzazione straordinaria (*max* 120 rate) - debiti di qualsiasi importo per le persone fisiche e le ditte individuali in regime fiscale semplificato;
- R5 - Richiesta o proroga di rateizzazione straordinaria (*max* 120 rate) - debiti di qualsiasi importo per le persone giuridiche (società, associazioni, enti) e le ditte individuali in contabilità ordinaria.



Le richieste di rateizzazione per importi superiori a 120.000 euro e quelle di proroga di una rateizzazione di qualsiasi importo, invece, vengono analizzate secondo i parametri dell'Indice di Liquidità (che deve essere inferiore a quello eventualmente già presentato in caso di proroga) e dell'Indice Alfa (il cui valore determina soltanto il numero massimo di rate concedibili).

La decadenza per inadempienza dei piani a causa del mancato pagamento delle rate

La decadenza per inadempienza dal piano di rateizzazione si concretizza a fronte del mancato pagamento di un diverso numero di rate, anche non consecutive, in ragione della data di presentazione dell'istanza, indipendentemente dalla tipologia dell'istanza stessa (ordinaria o straordinaria). Più precisamente:

- per le rateizzazioni in essere all'8 marzo 2020 (21 febbraio 2020 nel caso di soggetti residenti nella cosiddetta *ex* "zona rossa"), la decadenza si concretizza al mancato pagamento di 18 rate anche non consecutive;
- per le rateizzazioni concesse dopo l'8 marzo 2020 e richieste fino al 31 dicembre 2021, la decadenza si concretizza al mancato pagamento di 10 rate anche non consecutive;
- per le rateizzazioni presentate e concesse successivamente al 1° gennaio 2022, la decadenza si concretizza al mancato pagamento di 5 rate anche non consecutive;
- per le rateizzazioni presentate dal 16 luglio 2022, la decadenza si concretizza al mancato pagamento di 8 rate anche non consecutive.

In caso di decadenza per inadempienza:

- per i piani di rateizzazione richiesti prima del 16 luglio 2022 è possibile essere riammessi all'istituto della rateizzazione solo dopo aver regolarizzato l'importo delle rate scadute, calcolate alla data di presentazione della nuova richiesta di rateizzazione;
- per i piani di rateizzazione richiesti dal 16 luglio 2022 i carichi non potranno essere nuovamente rateizzati.

In caso di decadenza per inadempienza:

- per i piani di rateizzazione richiesti prima del 16 luglio 2022 è possibile essere riammessi all'istituto della rateizzazione solo dopo aver regolarizzato l'importo delle rate scadute, calcolate alla data di presentazione della nuova richiesta di rateizzazione;
- per i piani di rateizzazione richiesti dal 16 luglio 2022 i carichi non potranno essere nuovamente rateizzati.

La compensazione dei crediti vantati verso le P.A. con i debiti iscritti a ruolo

Il nuovo articolo 28-*quater*, D.P.R. 602/1973 ha reintrodotta la possibilità di compensare i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili vantati da imprese e professionisti nei confronti della P.A. con le somme dovute a seguito di iscrizione a ruolo.

Nel precedente testo dell'articolo 28-*quater* era previsto che potessero provvedere alla compensazione solo i crediti commerciali delle imprese: ora la misura è aperta anche per i crediti derivanti da prestazioni professionali.

Per procedere a formalizzare la compensazione è, prioritariamente, indispensabile che l'amministrazione interessata, cioè quella per cui sono stati effettuati i lavori o eseguite le prestazioni professionali, certifichi il credito.

Per richiedere la certificazione è a disposizione la piattaforma informatica del Mef - Dipartimento della ragioneria generale dello Stato - all'indirizzo:

<http://certificazionecrediti.mef.gov.it/CertificazioneCredito/home.xhtml>.



Si segnala, inoltre, che la norma prevede ad oggi la compensazione solo dei debiti affidati all'agente della riscossione successivamente al 30 settembre 2013 e fino al 31 dicembre 2020. Non rileva la data di notifica della cartella ma la data di affidamento del debito all'Agenzia delle entrate-Riscossione. Dal 1° gennaio 2023 sarà possibile compensare i debiti affidati all'agente della riscossione entro il 31 dicembre 2021.

La tipologia dei carichi per i quali è possibile effettuare la compensazione con crediti vantati verso la P.A. è indicata dall'Agenzia delle entrate-Riscossione al *link*

<https://www.agenziaentrateriscossione.gov.it/it/impres/Compensazioni/CompensazioniConCreditiVersoLaPA/>.



APPROFONDIMENTO 6: CODICE DELLA CRISI D'IMPRESA E DELL'INSOLVENZA: DAL 15 LUGLIO 2022 LA DEFINITIVA ENTRATA IN VIGORE

Il presente lavoro illustra le principali e fondamentali novità introdotte dal D.Lgs. 83/2022, correttivo e integrativo del D.Lgs. 14/2019, in vigore dal 15 luglio 2022, soffermandosi in particolar modo sulle novità in materia di diritto societario, sulla disciplina della composizione negoziata, sul nuovo istituto del piano di ristrutturazione soggetto a omologazione, sulle modifiche alla procedura di concordato preventivo e le poche integrazioni alla materiale della liquidazione giudiziale.

Articolo	Contenuto
Articolo 2, comma 1 lettera a)	Nozione crisi Il decreto correttivo interviene in primo luogo sulla nozione di crisi di impresa. La crisi viene definita come <i>“lo stato del debitore che rende probabile l’insolvenza e che si manifesta con l’inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte alle obbligazioni nei successivi 12 mesi”</i> . La nuova nozione ha una prospettiva temporale più ampia rispetto a quanto prefigurato dagli indicatori della crisi individuati precedentemente nel codice. La tempistica risulta ora idonea a intercettare le situazioni di squilibrio con obiettivo finale quello di preservare la continuità aziendale.
Articolo 2, comma 1 lettera h)	Grandi imprese e Gruppo di imprese Abrogata l’originaria lettera g) viene prevista una nova definizione di gruppo di imprese identificato come <i>“l’insieme delle società, delle imprese e degli enti, esclusi lo Stato e gli enti territoriali, che, ai sensi degli articoli 2497 e 2545-septies, cod. civ., esercitano o sono sottoposti alla direzione e coordinamento di una società, di un ente o di una persona fisica; a tal fine si presume, salvo prova contraria, che l’attività di direzione e coordinamento delle società del gruppo sia esercitata dalla società o ente tenuto al consolidamento dei loro bilanci oppure dalla società o ente che le controlla, direttamente o indirettamente, anche nei casi di controllo congiunto”</i> .
Articolo 2, comma 1 lettera m-bis	Strumenti di regolazione della crisi e dell’insolvenza Gli strumenti, con l’introduzione della nuova lettera m-bis, vengono definiti come <i>“le misure, gli accordi e le procedure volti al risanamento dell’impresa attraverso la modifica della composizione, dello stato o della struttura delle sue attività e passività o del capitale, oppure volti alla liquidazione del patrimonio o delle attività che, a richiesta del debitore, possono essere preceduti dalla composizione negoziata della crisi”</i> . La nuova definizione ricomprende tutti gli strumenti di regolazione della crisi comprese tutte quelle misure volte a ristrutturare le attività del debitore al fine di conseguire il risanamento dell’impresa recependo in tal modo la definizione di ristrutturazione contenuta nell’articolo 2, n. 1, Direttiva 1023/2019.
Articolo 3	Adeguatezza delle misure e degli assetti in funzione della rilevazione tempestiva della crisi d’impresa L’imprenditore individuale deve adottare misure idonee a rilevare tempestivamente lo stato di crisi e assumere senza indugio le iniziative necessarie a farvi fronte.

	<p>L'imprenditore collettivo deve istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile che risulti adeguato ai sensi dell'articolo 2086, cod. civ., ai fini della tempestiva rilevazione dello stato di crisi e dell'assunzione di idonee iniziative. Gli assetti devono consentire di:</p> <ol style="list-style-type: none">rilevare eventuali squilibri di carattere patrimoniale o economico-finanziario, rapportati alle caratteristiche dell'impresa e dell'attività imprenditoriale svolta dal debitore;verificare la sostenibilità dei debiti e le prospettive di continuità aziendale almeno per i 12 mesi successivi;ricavare le informazioni necessarie ed effettuare il <i>test</i> pratico per la verifica della ragionevole perseguibilità del risanamento. <p>Rappresentano segnali:</p> <ol style="list-style-type: none">l'esistenza di debiti per retribuzioni scaduti da almeno 30 giorni pari a oltre la metà dell'ammontare complessivo mensile delle retribuzioni;l'esistenza di debiti verso fornitori scaduti da almeno 90 giorni di ammontare superiore a quello dei debiti non scaduti;l'esistenza di esposizioni nei confronti delle banche e degli altri intermediari finanziari che siano scadute da più di 60 giorni o che abbiano superato da almeno 60 giorni il limite degli affidamenti ottenuti in qualunque forma purché rappresentino complessivamente almeno il 5% del totale delle esposizioni;l'esistenza di una o più delle esposizioni debitorie previste dall'articolo 25-<i>novies</i>, comma 1 (segnalazioni dei creditori pubblici).
Articolo 4	<p>Doveri delle parti</p> <p>La nuova riformulazione regola con maggiore dettaglio i doveri delle parti e stabilisce che, per l'accesso agli strumenti, debitori e creditori devono comportarsi secondo buona fede e correttezza.</p> <p>In particolare, al comma 2 è previsto che il debitore ha il dovere di:</p> <ol style="list-style-type: none">illustrare la propria situazione in modo completo, veritiero e trasparente, fornendo tutte le informazioni necessarie e appropriate rispetto alle trattative avviate;assumere tempestivamente le iniziative idonee alla individuazione delle soluzioni per il superamento delle condizioni di squilibrio (patrimoniale o economico finanziario che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza) di cui all'articolo 12, comma 1, D.Lgs. 14/2019 durante la composizione negoziata;gestire il patrimonio o l'impresa durante i procedimenti nell'interesse prioritario dei creditori.
Articolo 6	<p>Precedibilità dei crediti</p> <p>L'articolo 6 fornisce la disciplina relativa alla precedibilità dei crediti. Si tiene, dunque, conto dell'abrogazione della figura dell'Ocri e dell'introduzione dei nuovi strumenti.</p> <p>Il novellato articolo 6 dispone che oltre ai crediti così espressamente qualificati dalla legge, sono precedibili:</p> <ol style="list-style-type: none">i crediti relativi a spese e compensi per le prestazioni rese dall'organismo di composizione della crisi da sovraindebitamento;

	<p>b) i crediti professionali sorti in funzione della domanda di omologazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti o del piano di ristrutturazione soggetto a omologazione e per la richiesta delle misure protettive, nei limiti del 75% del credito accertato e a condizione che gli accordi o il piano siano omologati;</p> <p>c) i crediti professionali sorti in funzione della presentazione della domanda di concordato preventivo nonché del deposito della relativa proposta e del piano che la correda, nei limiti del 75% del credito accertato e a condizione che la procedura sia aperta ai sensi dell'articolo 47;</p> <p>d) i crediti legalmente sorti durante le procedure concorsuali per la gestione del patrimonio del debitore e la continuazione dell'esercizio dell'impresa, il compenso degli organi preposti e le prestazioni professionali richieste dagli organi medesimi. La prededucibilità permane anche nell'ambito delle successive procedure esecutive o concorsuali.</p>
Articolo 8	<p>Durata misure protettive</p> <p>Il novellato articolo 8 prevede che la durata complessiva delle misure protettive, fino alla omologazione dello strumento di regolazione della crisi e dell'insolvenza o all'apertura della procedura di insolvenza, non può superare il periodo cumulativo di 12 mesi, inclusi rinnovi o proroghe e tenute conto delle misure di cui all'articolo 18, D.Lgs. 14/2019 per la composizione negoziata della crisi.</p>
Articolo 12	<p>Composizione negoziata per la soluzione della crisi d'impresa</p> <p>Il nuovo strumento di natura negoziale e stragiudiziale, di cui all'articolo 12 viene concepito per tutte le attività imprenditoriali, comprese quelle di minori dimensioni. È accessibile da tutti gli imprenditori commerciali e agricoli che si trovino in condizioni di squilibrio patrimoniale o economico finanziario che ne rendono probabile la crisi o insolvenza e, dunque, con il ricorrere dei presupposti soggettivi rappresentati dalla qualità di imprenditore commerciale o agricolo iscritto nel Registro Imprese e oggettivi costituiti dalle condizioni di "squilibrio patrimoniale o economico finanziario, che ne rendono probabile la crisi o l'insolvenza".</p>
Articolo 16	<p>Requisiti di indipendenza dell'esperto</p> <p>L'articolo 16 prevede che "l'esperto deve essere in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 2399, cod. civ. e non deve essere legato all'impresa o ad altre parti interessate all'operazione di risanamento da rapporti di natura personale o professionale; il professionista e i soggetti con i quali è eventualmente unito in associazione professionale non devono aver prestato negli ultimi 5 anni attività di lavoro subordinato o autonomo in favore dell'imprenditore né essere stati membri degli organi di amministrazione o controllo dell'impresa né aver posseduto partecipazioni in essa. Chi ha svolto l'incarico di esperto non può intrattenere rapporti professionali con l'imprenditore se non sono decorsi almeno 2 anni dall'archiviazione della composizione negoziata". I soggetti che hanno svolto l'incarico di esperto non possono intrattenere rapporti professionali con l'imprenditore se non dopo il decorso di almeno 2 anni dall'archiviazione della composizione negoziata.</p>
Articolo 20	<p>Sospensione di obblighi e di cause di scioglimento</p>

	<p>Con l'istanza di nomina dell'esperto, o con dichiarazione successivamente presentata con le modalità di cui all'articolo 17, comma 1, cod. civ., l'imprenditore può dichiarare che, sino alla conclusione delle trattative o all'archiviazione dell'istanza di composizione negoziata, non si applicano nei suoi confronti gli articoli 2446, comma 2 e 3, 2447, 2482-<i>bis</i>, comma 4, 5 e 6 e 2482-<i>ter</i>, cod. civ. e non si verifica la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, comma 1, n. 4), e 2545-<i>duodecies</i>, cod. civ.. A tal fine, l'istanza o la dichiarazione sono pubblicate nel Registro Imprese e gli effetti di cui al primo periodo decorrono dalla pubblicazione. A tal fine l'istanza o le dichiarazioni sono pubblicate nel Registro Imprese e gli effetti decorrono dalla pubblicazione.</p> <p>Se il debitore ha chiesto anche l'applicazione di misure protettive del patrimonio ai sensi degli articoli 18 e 19, la sospensione degli obblighi e delle cause di scioglimento prevista nel comma 1 cessa a partire dalla pubblicazione nel Registro Imprese del provvedimento con il quale il Tribunale dichiara l'inefficacia delle misure richieste, ai sensi dell'articolo 19, comma 3, o ne dispone la revoca.</p>
Articolo 23	<p>Conclusioni trattative</p> <p>Il nuovo articolo 23 che riproduce l'articolo 11, D.L. 118/2021 con modifiche solo formali in quanto i possibili esiti sono raggruppati in 2 commi (e non più in 3) a seconda che si tratti o no di soluzioni concordate.</p> <p>Quando al termine delle trattative è individuata una soluzione idonea al superamento della situazione di squilibrio di cui al comma 1 dell'articolo 25-<i>quater</i>, le parti possono alternativamente concludere:</p> <ul style="list-style-type: none">- un contratto privo di effetti nei confronti dei terzi e idoneo a consentire la continuità aziendale;- un contratto con il contenuto della convenzione di moratoria di cui all'articolo 62, D.Lgs. 14/2019;- un accordo sottoscritto anche dall'esperto con gli effetti del piano attestato. Bisogna segnalare che, a differenza di quanto previsto nel D.L. 118/2021 non è previsto come effetto l'esenzione dalla revocatoria (ovviamente ordinaria) ma "gli effetti di cui all'articolo 25-<i>bis</i>, comma 5, che tratta dei benefici fiscali. Poiché una tale modifica sarebbe incomprensibile in quanto verrebbe a mancare qualunque interesse dei creditori ad aderire è plausibile che si tratti di un errore nell'indicazione dell'articolo 25-<i>bis</i> in luogo degli articoli 166, comma 3, lettera d) e 324 che garantirebbe l'esenzione dalla revocatoria (ovviamente ordinaria) e dal rischio penale, come, d'altra parte, indicato nella Relazione. <p>Se all'esito delle trattative non è possibile raggiungere nessun accordo, l'imprenditore può:</p> <ul style="list-style-type: none">- proporre domanda di concordato minore <i>ex</i> articolo 74, D.Lgs. 14/2019;- chiedere la liquidazione dei beni ai sensi dell'articolo 268, D.Lgs. 14/2019;- proporre la domanda di concordato semplificato liquidatorio di cui all'articolo 25-<i>sexies</i>, D.Lgs. 14/2019;- per la sola impresa agricola, richiedere l'omologazione di un accordo di ristrutturazione dei debiti <i>ex</i> articoli 57, 60 e 61, D.Lgs. 14/2019.

Articolo 25- <i>sexies</i> e <i>septies</i>	<p>Concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio</p> <p>La nuova disciplina del concordato semplificato per la liquidazione del patrimonio è utilizzabile come sbocco della procedura di composizione negoziata della crisi.</p> <p>Al termine del percorso di composizione negoziata qualora le trattative non abbiano portato a una soluzione di tipo negoziale, l'imprenditore, anche sotto soglia, può accedere alla procedura di concordato semplificato.</p> <p>Ai fini dell'accesso alla procedura, è necessario che l'esperto nella relazione finale dichiari:</p> <ol style="list-style-type: none">1. che le trattative si siano svolte secondo "correttezza e buona fede";2. le trattative non hanno avuto esito positivo;3. le soluzioni individuate ai sensi dell'articolo 23, commi 1 e 2 lettera b) del Codice non siano praticabili. <p>Al ricorrere di tali dichiarazioni, l'imprenditore può presentare, nei successivi 60 giorni alla comunicazione della relazione finale di cui all'articolo 17, comma 8, D.Lgs. 14/2019, una proposta di concordato per la cessione dei beni unitamente al piano di liquidazione e ai documenti di cui all'articolo 39 del Codice.</p> <p>Il procedimento essendo semplificato non prevede la nomina di un commissario né tantomeno è prevista la figura di un attestatore è invece contemplata la nomina di un ausiliario <i>ex</i> articolo 68, c.p.c., chiamato a fornire il proprio parere in merito alla proposta di concordato formulato dall'imprenditore.</p> <p>Non è prevista una fase di ammissione¹ alla procedura in quanto la stessa è strutturata in modo da giungere direttamente alla fase di omologazione.</p> <p>Il debitore non è inoltre tenuto a garantire la percentuale minima di pagamento di almeno il 20% dei creditori chirografari mentre è riconosciuta la possibilità che la proposta possa prevedere anche la suddivisione dei creditori in classi.</p> <p>Per quanto riguarda il procedimento di omologazione l'unica novità di rilievo è rappresentata dal maggior termine di 45 giorni concesso all'ausiliario per il deposito del parere entro il quale deve essere celebrata l'udienza di omologazione.</p>
Articolo 25- <i>novies</i>	<p>Segnalazione dei creditori pubblici qualificati</p> <p>Ai creditori pubblici qualificati tenuti alla segnalazione già rappresentati dalle Agenzie fiscali e dall'Inps si aggiunge l'Inail. Gli importi che fanno scattare l'obbligo di segnalazione non sono particolarmente elevati ma congrui rispetto alla finalità di indurre l'imprenditore a prendere anticipatamente coscienza di segnali anche solo di pericolo di crisi.</p>

¹ La fase di ammissione e quella di voto dei creditori non è prevista, sul presupposto che: a) la situazione patrimoniale e finanziaria dell'impresa e la non percorribilità di altre soluzioni sia già stata esaminata dall'esperto e rappresentata nella sua relazione finale a chiusura della composizione negoziata; b) i creditori siano stati interessati e informati nel corso delle trattative.

	<p>In particolare:</p> <p>a) per l'Istituto nazionale della previdenza sociale, il ritardo di oltre 90 giorni nel versamento di contributi previdenziali di ammontare superiore:</p> <ol style="list-style-type: none">1) per le imprese con lavoratori subordinati e parasubordinati, al 30% di quelli dovuti nell'anno precedente e all'importo di 15.000 euro;2) per le imprese senza lavoratori subordinati e parasubordinati, all'importo di 5.000 euro; <p>b) per l'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro, l'esistenza di un debito per premi assicurativi scaduto da oltre 90 giorni e non versato superiore all'importo di 5.000 euro;</p> <p>c) per l'Agenzia delle entrate, l'esistenza di un debito scaduto e non versato relativo all'Iva, risultante dalla comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche di cui all'articolo 21-bis, D.L. 78/2010, convertito, con modificazioni, dalla L. 122/2010, superiore all'importo di 5.000 euro;</p> <p>d) per l'Agenzia delle entrate-Riscossione, l'esistenza di crediti affidati per la riscossione, autodichiarati o definitivamente accertati e scaduti da oltre 90 giorni, superiori, per le imprese individuali, all'importo di 100.000 euro, per le società di persone, all'importo di 200.000 euro e, per le altre società, all'importo di 500.000 euro. Le segnalazioni sono inviate a mezzo di posta elettronica certificata o, in mancanza, mediante raccomandata con avviso di ricevimento inviata all'indirizzo risultante dall'Anagrafe tributaria:</p> <ol style="list-style-type: none">a) dall'Agenzia delle entrate, entro 60 giorni dal termine di presentazione delle comunicazioni di cui all'articolo 21-bis, D.L. 78/2010;b) dall'Istituto nazionale della previdenza sociale, dall'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e dall'Agenzia delle entrate-Riscossione, entro 60 giorni decorrenti dal verificarsi delle condizioni o dal superamento degli importi indicati nel medesimo comma 1. <p>3. Le segnalazioni di cui al comma 1 contengono l'invito alla presentazione dell'istanza di cui all'articolo 17, comma 1, se ne ricorrono i presupposti.</p>
Articolo 40	<p>Domanda di accesso agli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza e alla liquidazione giudiziale</p> <p>Il procedimento per l'accesso agli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza e alla liquidazione giudiziale si svolge dinanzi al Tribunale in composizione collegiale. Il ricorso deve indicare l'ufficio giudiziario, l'oggetto, le ragioni della domanda e le conclusioni ed è sottoscritto dal difensore munito di procura. Per le società, la domanda di accesso a uno strumento di regolazione della crisi e dell'insolvenza è approvata e sottoscritta a norma dell'articolo 120-bis. La domanda del debitore, entro il giorno successivo al deposito, è comunicata dal cancelliere al Registro Imprese. La stessa unitamente ai documenti allegati, è trasmessa al pubblico ufficiale.</p>
Articolo 47	<p>Apertura concordato preventivo</p> <p>Sull'apertura del concordato preventivo è previsto che il Tribunale debba verificare l'ammissibilità della proposta e la fattibilità economica del piano. Viene precisato, riguardo al concordato liquidatorio, che per fattibilità economica del piano si intende</p>

	<p>“la non manifesta inettitudine del medesimo a raggiungere gli obiettivi prefissati”; quanto al concordato in continuità, in merito alla verifica della “ritualità” della proposta, è previsto che la domanda sia ritenuta inammissibile se “il piano è manifestamente inadatto alla soddisfazione dei creditori, come proposta, e alla conservazione dei valori aziendali”. Tale disposizione risulta in linea con la giurisprudenza della Cassazione.</p>
Articolo 64-bis	<p>Piano di ristrutturazione soggetto a omologazione</p> <p>L’articolo 64-bis introduce nell’ordinamento un nuovo strumento di regolazione della crisi: il piano di ristrutturazione soggetto a omologazione (o Pro). Quest’ultimo consiste in una proposta di soddisfacimento dei debiti rivolta ai creditori, suddivisi in classi, senza che questa debba necessariamente rispettare il dettato degli articoli 2740 e 2741, cod. civ. e dunque l’ordine dei privilegi. In ogni caso i lavoratori devono essere soddisfatti entro 30 giorni dell’omologazione che può intervenire solo se tutte le classi votano a favore. È necessaria l’attestazione sulla fattibilità del piano.</p>
Articolo 84	<p>Finalità del concordato preventivo e tipologie di piano</p> <p>Dalla nuova formulazione dell’articolo 84 si desume che:</p> <ul style="list-style-type: none">- non vi sono più vincoli finalizzati alla tutela dell’occupazione che condizionino la possibilità di qualificare come in continuità anche la gestione dell’impresa da parte di un soggetto diverso dal debitore, limitandosi a prevedere che la tutela dei posti di lavoro sia perseguita per quanto possibile;- diviene irrilevante la proporzione tra l’apporto delle risorse derivanti dalla continuazione dell’attività e quelle ottenute dalla liquidazione, essendo sufficiente che i creditori vengano soddisfatti con le prime anche in misura non prevalente;- per l’ammissibilità del concordato liquidatorio vengono confermati i vincoli relativi all’apporto necessario di risorse esterne e alla misura minima del soddisfacimento complessivo dei chirografari ma si aggiunge che le risorse esterne possono essere distribuite anche in deroga agli articoli 2740 e 2741, cod. civ., purché venga rispettato il limite minimo del 20%;- si precisa la nozione delle risorse esterne, qualificando tali quelle apportate a qualunque titolo dai soci senza obbligo di restituzione o con vincolo di postergazione, di cui il piano prevede la diretta destinazione a vantaggio dei creditori concorsuali, definizione che parrebbe inibire all’imprenditore individuale l’accesso al concordato liquidatorio;- viene abbandonato il principio dell’inderogabile applicazione dell’<i>absolute priority rule</i> (Apr) e quindi di dovere provvedere al soddisfacimento dei creditori in base alla graduazione delle cause legittime di prelazione e dunque si consente anche, in alcuni casi, la distribuzione del valore in base alla relativa <i>priority rule</i> (Rpr); così nel concordato in continuità il valore di liquidazione deve essere distribuito in base alla Apr mentre il plusvalore generato dalla continuità può essere distribuito in base alla più flessibile Rpr, assicurandosi che il trattamento di ogni classe sia almeno pari a quello delle classi di pari grado e più favorevole di quello delle classi di grado inferiore. Fanno eccezione i crediti di lavoro che devono essere soddisfatti con la priorità dovuta sia sul valore di liquidazione che su quello prodotto dalla continuità, con la

	<p>precisazione che deve essere rispettato il dettato dell'articolo 2116, cod. civ. che impone di corrispondere il dovuto ai prestatori di lavoro anche in caso di inadempimento del datore di lavoro nel versamento dei contributi;</p> <p>- viene confermato che se il concordato prevede la liquidazione del patrimonio o la cessione dell'azienda senza che sia già individuato l'offerente deve essere nominato un liquidatore, mentre se è previsto l'affitto o il trasferimento dell'azienda o di suoi rami, anche prima dell'omologazione, ed è già individuato l'offerente, si procede in base alla disciplina delle offerte concorrenti. Non viene applicata in caso di previsione di trasferimento a offerente già individuato di singoli beni, ritenendosi evidentemente sufficiente la necessità di procedere a procedure competitive.</p>
Articolo 87, comma 3	<p>Contenuto del piano di concordato</p> <p>Il debitore deposita, con la domanda, la relazione di un professionista indipendente, che attesti la veridicità dei dati aziendali e la fattibilità del piano e, in caso di continuità aziendale, che il piano è atto a impedire o superare l'insolvenza del debitore, a garantire la sostenibilità economica dell'impresa e a riconoscere a ciascun creditore un trattamento non deteriore rispetto a quello che riceverebbe in caso di liquidazione giudiziale. Analoga relazione deve essere presentata nel caso di modifiche sostanziali della proposta o del piano.</p>
Articolo 88, comma 2 e 2-bis	<p>Trattamento dei crediti tributari e contributivi</p> <p>Nella disposizione sul trattamento dei crediti tributari e contributivi viene chiarito che la relazione del professionista indipendente deve oltretutto attestare, in caso di concordato in continuità, che il trattamento proposto ai soggetti pubblici non è deteriore.</p> <p>In materia di <i>cram down</i> viene disposto che il Tribunale omologa il concordato preventivo anche in mancanza di adesione da parte dell'Amministrazione finanziaria o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatorie quando l'adesione è determinante ai fini del raggiungimento delle percentuali di cui all'articolo 109, comma 1, D.Lgs. 14/2019, e, anche sulla base delle risultanze della relazione del professionista indipendente, la proposta di soddisfacimento della predetta Amministrazione o degli enti gestori di forme di previdenza o assistenza obbligatoria è conveniente o non deteriore rispetto all'alternativa liquidatoria.</p>
Articolo 92, comma 3	<p>Commissario giudiziale</p> <p>Il nuovo comma 3 arricchire ulteriormente il complesso compito del commissario giudiziale, ormai non solo dotato di funzioni di ausilio alle valutazioni del giudice e dei creditori. È inoltre previsto che il commissario, a richiesta del debitore, in caso di domanda prenotativa, ma comunque nell'ipotesi in cui siano state concesse misure protettive o cautelari, affianchi il debitore e i creditori nella negoziazione del piano formulando, ove occorra, dia suggerimenti per la sua redazione e quindi svolgendo una funzione simile a quella dell'esperto nella composizione negoziata.</p>
Articolo 94-bis	<p>Disposizioni speciali per i contratti pendenti nel concordato in continuità aziendale</p> <p>Completamente innovativo sui contratti pendenti nel concordato in continuità aziendale. Viene infatti estesa al concordato preventivo la disciplina, già dettata per la</p>

	<p>negoziante assistita, per quanto attiene i limiti posti ai creditori. Non possono modificare, unilateralmente, i termini contrattuali, anche rifiutando l'adempimento, per il solo fatto del deposito della domanda di accesso al concordato. Non possono interferire con la regolare esecuzione dei contratti essenziali per la sola motivazione del mancato pagamento dei crediti pregressi.</p>
Articolo 109	<p>Maggioranza per l'approvazione del concordato</p> <p>Di particolare rilievo è l'integrazione apportata all'articolo 109 che disciplina la maggioranza per l'approvazione del concordato. Se da un lato è sancita la necessità che il concordato in continuità aziendale debba essere approvato da tutte le classi, (la cui formazione, si ricorda, è obbligatoria) dall'altro tale approvazione viene favorita poiché la proposta si considera approvata da una classe non solo se nella stessa si pronuncia a favore la maggioranza dei crediti ammessi al voto, ma anche se sono risultati favorevoli i 2 terzi dei voti espressi, a condizione che abbia votato almeno il 50% dei crediti ammessi nella stessa.</p> <p>Una novità è formulata anche per il voto dei creditori privilegiati i quali non sono chiamati a esprimerlo se ne è prevista la soddisfazione in denaro, integralmente ed entro 180 giorni dall'omologazione (termine ridotto a 30 giorni per i titolari di crediti di lavoro), e purché la garanzia reale che assiste il credito ipotecario o pignoratizio resti ferma fino alla liquidazione, funzionale al loro pagamento, dei beni e diritti sui quali sussiste la causa di prelazione. In difetto di tali condizioni, i privilegiati votano e, per la parte incapiante, sono inseriti in una classe distinta e quindi complessivamente votano per l'intero credito.</p>
Articolo 112	<p>Giudizio di omologazione</p> <p>L'articolo 112 viene integralmente riscritto dal decreto correttivo e presenta diverse novità. In primo luogo, muta il perimetro di valutazione del giudice a seconda che si tratti di un concordato in continuità o liquidatorio ma anche, nel primo caso, a seconda che la proposta sia stata approvata all'unanimità delle classi o a maggioranza delle stesse. Comune a tutte le ipotesi è l'indagine su a) la regolarità della procedura; b) l'esito della votazione; c) l'ammissibilità della proposta; d) la corretta formazione delle classi; e) la parità di trattamento dei creditori all'interno di ciascuna classe. Si tratta di un esame sostanzialmente formale poiché l'unico oggetto di indagine che potrebbe comportare una qualche valutazione, non strettamente giuridica (l'ammissibilità della proposta), è in realtà limitato in quanto la fattibilità è oggetto di altra disposizione e il trattamento dei creditori è anch'esso oggetto di specifica disposizione. Quanto alla fattibilità, per il concordato in continuità l'esame è volto ad accertare se <i>"il piano non sia privo di ragionevoli prospettive di impedire o superare l'insolvenza"</i> (oltre a che eventuali nuovi finanziamenti siano necessari per l'attuazione del piano e non pregiudichino ingiustamente gli interessi dei creditori); pare potersi ritenere che vi sia una sorta di presunzione di esistenza di ragionevoli prospettive e che solo la prova contraria possa comportare il rigetto della domanda di omologazione. Considerazioni analoghe possono farsi per il concordato non in continuità in quanto l'indagine attiene l'accertamento sulla fattibilità, espressamente intesa, tuttavia, come <i>"non manifesta inattitudine a raggiungere gli obiettivi prefissati"</i>.</p>

	<p>Quelli indicati sono gli unici controlli che il Tribunale deve compiere in caso di concordato in continuità e quindi pare potersi affermare che il debitore può proporre ai creditori trattamenti diversi rispetto a quelli sopra riportati. Ne consegue anche che nessun controllo deve essere fatto sul contenuto della proposta alle diverse classi in sede di ammissione, posto che non si può bloccare in quella sede la domanda per ragioni che potrebbero non rilevare in sede di omologazione. La correttezza di tale interpretazione pare potersi infatti desumere dalla diversa serie di controlli che il Tribunale deve fare in caso di dissenso di una o più classi, su richiesta del debitore oppure col suo consenso in caso di proposte concorrenti, al fine di pervenire comunque all'omologazione. In particolare, devono sussistere tutte le seguenti condizioni:</p> <ul style="list-style-type: none">- che il valore di liquidazione e quello eccedente siano distribuiti nel rispetto delle regole già evidenziate trattando delle ipotesi di applicazione della Apr e della Rpr.- che nessun creditore riceva più dell'importo del proprio credito;- che la proposta sia approvata dalla maggioranza delle classi, purché almeno una sia formata da creditori titolari di diritti di prelazione, oppure, in mancanza, la proposta sia approvata da almeno una classe di creditori che sarebbero almeno parzialmente soddisfatti rispettando la graduazione delle cause legittime di prelazione anche sul valore eccedente quello di liquidazione. <p>L'introduzione della rilevanza del valore di liquidazione ha comportato la specificazione delle ipotesi in cui il Tribunale deve disporre la stima del complesso aziendale nel concordato in continuità.</p>
Articolo 213	<p>Programma di liquidazione (Liquidazione giudiziale)</p> <p>Il decreto correttivo modifica la disciplina del programma di liquidazione. Vengono ridotti alcuni termini previsti per il programma di liquidazione al fine di restringere i tempi della liquidazione. Entro 60 giorni dalla redazione dell'inventario e in ogni caso non oltre 150 giorni dalla sentenza dichiarativa dell'apertura della liquidazione giudiziale, il curatore predispose un programma di liquidazione da sottoporre all'approvazione del comitato dei creditori. Il mancato rispetto del termine di 150 giorni di cui al primo periodo senza giustificato motivo è giusta causa di revoca del curatore.</p>
Articolo 216	<p>Modalità della liquidazione</p> <p>Il terzo comma dello stesso articolo 216 viene riscritto attribuendo al curatore (e non più al giudice) la scelta, da indicarsi nel programma di liquidazione, di proporre che le vendite dei beni mobili, immobili e mobili registrati vengano effettuate dal giudice delegato secondo le disposizioni del codice di procedura civile in quanto compatibili.</p>
Articolo 235	<p>Decreto di chiusura</p> <p>In merito alla chiusura della procedura l'articolo 235, D.Lgs. 14/2019 viene integrato con l'obbligo per il curatore di depositare, insieme all'istanza di chiusura della liquidazione, una relazione finale al fine di consentire sia al giudice che ai creditori e al debitore una valutazione complessiva dell'operato del curatore stesso.</p>
Articolo 255	<p>Azione di responsabilità</p> <p>Il novellato articolo 255, D.Lgs. 14/2019 prevede che il curatore, autorizzato ai sensi dell'articolo 128, comma 2, D.Lgs. 14/2019, può promuovere o perseguire:</p>

	<p>a) l'azione di responsabilità</p> <p>b) l'azione dei creditori sociali prevista dall'articolo 2394 e dall'articolo 2476, comma 6, cod. civ.;</p> <p>c) l'azione prevista dall'articolo 2476, comma 8, cod. civ.;</p> <p>d) l'azione prevista dall'articolo 2497, comma 4, cod. civ.;</p> <p>e) tutte le altre azioni di responsabilità che gli sono attribuite da singole disposizioni di legge.</p>
Articolo 268	<p>Liquidazione controllata</p> <p>Per la disciplina della liquidazione controllata si segnala il venir meno della legittimazione del PM a richiederne l'apertura se l'insolvenza riguarda un imprenditore. Si evidenzia l'aumento a 50.000 euro, non più 20.000 euro, dell'importo dei debiti scaduti al di sotto del quale non si fa luogo all'apertura della liquidazione controllata del debitore persona fisica.</p>



APPROFONDIMENTO 7: RIFORMA ETS E “SOCIAL BONUS”: AGEVOLAZIONE AI NASTRI DI PARTENZA CON LA PUBBLICAZIONE DEL DECRETO ATTUATIVO

Il “*social bonus*” è l’agevolazione prevista dall’articolo 81 del Codice del Terzo settore (Cts) che riconosce un credito d’imposta in favore di persone fisiche, enti e/o società che effettuano erogazioni liberali in denaro in favore degli Enti del Terzo Settore (i cosiddetti Ets) che presentano al Mlps (Ministero del lavoro e delle politiche sociali) progetti per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata, a loro assegnati per svolgere attività di interesse generale di natura non commerciale.

La misura del credito d’imposta è al 65% nel caso di erogazioni liberali effettuate da persone fisiche mentre scende al 50% nel caso di erogazioni effettuate da enti o società.

Detta agevolazione è alternativa a quelle previste dalle disposizioni generali in tema di erogazioni liberali in favore degli ETS richiamante nel successivo articolo 83, Cts.

Per l’attuazione delle richiamate disposizioni il comma 7 dell’articolo 81, Cts ha previsto l’emanazione di un decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell’interno, il Ministro dell’economia e delle finanze e il Ministro dei beni e delle attività culturali e del turismo.

Decreto del Ministero del lavoro e politiche sociali n. 89 del 23 febbraio 2022 che con un discreto ritardo è stato finalmente pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 63 dello scorso 14 luglio 2022, esplicitando pertanto i suoi effetti solo il prossimo 29 luglio 2022, trascorsi i canonici 15 giorni dalla pubblicazione in gazzetta.

Ambito applicativo e regime transitorio

L’agevolazione in commento, in quanto appartenente alle 11 disposizioni che compongono il titolo X del Codice del Terzo settore (articoli che vanno da 79 a 89, Cts), troverà generale applicazione a tutti gli ETS solo a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in cui sarà intervenuta sia l’operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts) che l’ottenimento da parte dello Stato italiano della prevista autorizzazione da parte dell’Unione Europea all’applicazione delle misure fiscali del Codice (evento quest’ultimo che, come è noto, non si è ancora verificato).

Tuttavia, sulla base di quanto previsto dal primo comma dell’articolo 104, Cts, talune disposizioni (tra cui la richiamata agevolazione prevista dal citato articolo 81, ovvero il *social bonus*) avrebbero dovuto trovare applicazione già a partire dal 1 gennaio 2018 per le Onlus di cui all’articolo 10, D.Lgs. 460/1997, le Odv di cui alla Legge quadro 266/1991 nonché per le Aps di cui alla Legge quadro 383/2000, ma che sono rimaste inattuato proprio in attesa della emanazione del recente provvedimento attuativo.

La previsione contenuta nel primo comma del citato articolo 104 ha il significato di “*anticipare*” talune specifiche agevolazioni contenute nel titolo X del Codice per quelle realtà operanti nel settore del non profit che sono state qualificate dallo stesso Legislatore come “*Ets di diritto*”, ovvero quelle realtà la cui legge quadro è stata abrogata in favore del nuovo Codice del Terzo settore (il D.Lgs. 117/2017).

Se questo è certamente vero per Odv e Aps, che trovano all'interno del Runts 2 specifiche sezioni destinate ad accoglierle, più articolato appare il percorso delle Onlus, alla cui "scomparsa" dovrà seguire un non semplice percorso di valutazione finalizzato alla scelta della sezione del Runts nella quale collocarsi (nel caso delle fondazioni Onlus, ad esempio, potrebbe ipotizzarsi l'assunzione della qualifica di ente filantropico piuttosto che di impresa sociale, come anche la collocazione nella categoria residuale degli altri enti privati).

A proposito del citato decreto attuativo va osservato che, allorché si pubblica in Gazzetta Ufficiale un provvedimento normativo a distanza di parecchi mesi dalla sua approvazione (in questo caso bene cinque), il rischio concreto è, soprattutto in ambito fiscale, che le previsioni in esso contenute nascano in parte già "vecchie" per effetto di successive disposizioni intervenute nel frattempo. È proprio quanto accaduto alla citata agevolazione Social Bonus di cui all'articolo 81 del Codice del Terzo settore (il D.Lgs. 117/2017).

Scorrendo infatti l'articolo 14 (rubricato "Disposizioni transitorie") del recente decreto Mlps datato 23 febbraio 2022 si segnala che il Ministero ribadisce che - fino alla decorrenza dell'efficacia di quanto stabilito dall'articolo 79 del Codice, come previsto dall'articolo 101, comma 10 del medesimo Codice (e cioè dal periodo d'imposta successivo a quello sia di operatività del Runts che della necessaria autorizzazione UE) - i soggetti destinatari delle disposizioni in tema di *social bonus* sono solo Odv, Aps e Onlus.

Viene quindi ignorato dal recente Decreto quanto previsto di recente con l'articolo 26, D.L. 73/2022 (c.d. Decreto Semplificazioni Fiscali) con il quale viene aggiunto al comma 1 dell'articolo 104, D.Lgs. 117/2017 un ulteriore periodo al fine di prevedere che "*Le disposizioni richiamate al primo periodo si applicano, a decorrere dall'operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, agli enti del Terzo settore iscritti nel medesimo Registro*".

Pertanto, anche per i nuovi iscritti al Runts diversi da Odv e Aps (ad esempio, gli enti filantropici o gli altri Ets) sarà possibile dell'agevolazione già dal momento della loro iscrizione.

APPROFONDIMENTO 8: FATTURA ELETTRONICA SOSTITUTIVA DEL CORRISPETTIVO TELEMATICO SOLO CON INDICAZIONE DI TUTTI I DATI OBBLIGATORI

L'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 378 del 14 luglio 2022 ha chiarito che, laddove il cedente di un bene o il prestatore di un servizio riconducibile tra le attività di commercio al minuto o attività assimilate intenda volontariamente emettere fattura elettronica nel caso in cui il committente non faccia esplicita richiesta della fattura, al posto della memorizzazione dell'operazione mediante corrispettivo telematico, è necessario che nel file XML della fattura trasmesso al Sistema di Interscambio sia indicato il codice fiscale del cessionario/committente.

L'emissione della fattura elettronica per le operazioni per cui trattasi di una facoltà

L'articolo 21, comma 1, D.P.R. 633/1972 detta il principio secondo cui per ciascuna operazione imponibile il soggetto che effettua la cessione del bene o la prestazione del servizio emette la fattura o assicura che la stessa sia emessa per suo conto dal cessionario o dal committente ovvero da un terzo.

Solo nelle ipotesi tipizzate dall'articolo 22, D.P.R. 633/1972 è possibile avvalersi di strumenti diversi dalle fatture elettroniche (ricevute, scontrini fiscali o memorizzazione corrispettivi telematici). Nell'ambito di queste casistiche di emissione di strumenti diversi dalla fattura elettronica, però, vi sono delle situazioni laddove l'emissione della fattura costituisce il documento che giustifica l'operazione, nei seguenti casi:

- se il cliente ne richiede l'emissione al cedente/prestatore;
- se il cedente/prestatore evidenzia la sua intenzione di emettere fattura e il cliente non evidenzia una volontà contraria.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito con la risposta a interpello n. 378/E/2022, riprendendo alcuni aspetti già commentati nella risposta a interpello n. 324/E/2020, che l'emissione facoltativa della fattura elettronica necessita che il documento XML rechi tutti gli elementi obbligatoriamente previsti dall'articolo 21, comma 1, D.P.R. 633/1972, ovvero in ipotesi di fattura semplificata, gli elementi previsti dall'articolo 21-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972.

Il principio espresso dall'Agenzia

Non vi è, pertanto, alcuna differenza tra le casistiche obbligatorie di emissione della fattura elettronica e quelle in cui l'emissione della stessa rappresenta una facoltà e non un obbligo.

In particolare, devono essere rispettate le regole tecniche e procedurali stabilite dal provvedimento n. 89757/2018 (e successive modifiche) tra le quali figurano:

- a) la corretta individuazione del committente/cessionario;
- b) l'indicazione del numero di partita Iva o del codice fiscale del committente/cessionario.

Relativamente al quesito formulato oggetto della risposta a interpello n. 378/E/2022, l'Agenzia delle

entrate afferma che è possibile documentare i corrispettivi percepiti mediante l'emissione di una fattura elettronica da inviare al Sistema di Interscambio (sostitutiva della memorizzazione e dell'invio telematico dei corrispettivi). E' però obbligatorio che nel documento fattura sia indicato il codice fiscale del cessionario/committente consumatore, che deve essere necessariamente acquisito.



L'Agenzia delle entrate, infine, ricorda una norma di carattere generale: la fatturazione elettronica per il tramite del Sistema di Interscambio non soffre più di deroghe di carattere soggettivo, applicandosi a tutti coloro che svolgono attività di impresa, arti o professioni. Gli unici titolari di partita Iva per i quali è consentita ancora (solo fino al 31 dicembre 2023) l'emissione delle fatture in formato "cartaceo" sono i contribuenti aderenti al regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89 della L. 190/2014 che hanno conseguito ricavi o percepito compensi ragguagliati ad anno nel periodo di imposta 2021, inferiori a 25.000 euro.



APPROFONDIMENTO 9: IL TRATTAMENTO DELL'IMMOBILE DEL PROFESSIONISTA AI FINI REDDITUALI

La carenza di specifiche disposizioni che regolano taluni aspetti della determinazione del reddito di lavoro autonomo determina l'insorgere di molti problemi che non trovano una immediata soluzione. Tra questi, certamente, si può annoverare l'intricata gestione dei costi relativi agli immobili dei professionisti, sia per la deduzione del costo di acquisto che per la deduzione delle spese di manutenzione e riparazione.

La nozione di immobile strumentale

Diversamente dalle imprese, la norma non fornisce una definizione di immobile strumentale per il lavoratore autonomo; tuttavia, comprendere il concetto può risultare importante, non solo per la deduzione del costo, ma anche per la gestione fiscale di un'eventuale plusvalenza derivante dalla cessione dell'immobile medesimo.

Dove non arriva la norma di legge arriva la prassi ufficiale dell'Agenzia delle entrate, in particolare con la **risoluzione n. 13/E/2010**.

Sulla base di tale documento è possibile affermare che, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, un immobile si considera strumentale solo quando è utilizzato direttamente per l'esercizio esclusivo dell'attività artistica e/o professionale. Non rileva, invece, il fatto che nel rogito il soggetto abbia indicato di intervenire come titolare di partita Iva, ovvero con il solo codice fiscale.

Pertanto, un fabbricato acquistato prima dell'apertura della partita Iva che fosse utilizzato in modo diretto ed esclusivo per lo svolgimento dell'attività, dovrà essere considerato come strumentale.

Diversamente, si considererà come bene appartenente alla sfera privata il fabbricato, acquistato anche in costanza di esercizio dell'attività, utilizzato anche per finalità differenti da quello dello svolgimento dell'attività (e ciò, come noto, potrebbe determinare problemi di "autoconsumo" ai fini Iva e ai fini delle imposte dirette).

La deduzione del costo di acquisto

Nel reddito professionale, le regole di deduzione degli ammortamenti o dei canoni di *leasing* di un fabbricato sono diversamente regolate in relazione al momento di acquisto (o di sottoscrizione del contratto di locazione finanziaria) del bene stesso, con una situazione che risulta sempre difficoltosa da ricordare.

Per facilitare la comprensione, si può ricorrere alle tabelle che seguono, distinguendo il caso di utilizzo esclusivo per lo svolgimento dell'attività, da quello dell'utilizzo promiscuo (ossia l'immobile adibito tanto ad abitazione quanto all'attività professionale).

Immobili esclusivamente strumentali: deduzione degli ammortamenti	
Acquistati sino al 14 giugno 1990	Deducibili gli ammortamenti dal 1985

Circolare informativa 13/2022 del 4 agosto 2022 – Pag. 34 di 37
(fonte : Euroconference Spa)

Acquistati dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006	Non deducibili ammortamenti Deducibile importo pari alla rendita catastale solo fino al 31 dicembre 1992
Acquistati dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009	Deducibili gli ammortamenti, ma la quota ridotta ad 1/3 del limite tabellare nel triennio 2007-2009
Acquistati dal 1° gennaio 2010	Non deducibili ammortamenti
Nota bene: in caso di utilizzo promiscuo del fabbricato, si deduce il 50% della rendita catastale del fabbricato, a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo Comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'attività professionale	

Immobili esclusivamente strumentali: deduzione dei canoni <i>leasing</i>	
Contratti stipulati fino al 1° marzo 1989	Canoni deducibili per cassa Nessun vincolo sulla durata minima del contratto
	Uso promiscuo: deduzione 50% rendita catastale
Contratti stipulati dal 2 marzo 1989 al 14 giugno 1990	Canoni deducibili per competenza Durata minima del contratto: 8 anni
	Uso promiscuo: deduzione 50% rendita catastale
Contratti stipulati dal 15 giugno 1990 al 31 dicembre 2006	Canoni non deducibili Deducibile importo pari alla rendita catastale
	Uso promiscuo: deduzione 50% rendita catastale
Contratti stipulati dal 1° gennaio 2007 al 31 dicembre 2009	Canoni deducibili per competenza, ridotti a 1/3 nel triennio 2007-2009 Contratto con durata minima pari alla metà del periodo di ammortamento, con minimo di 8 anni e massimo di 15 Indeducibile quota capitale del canone riferito al terreno
	Uso promiscuo: deduzione 50% canone alle medesime condizioni
Contratti stipulati dal 1° gennaio 2010 al 31 dicembre 2013	Canoni non deducibili Non deducibile nemmeno la rendita catastale
	Uso promiscuo: nessuna deduzione
Contratti stipulati dal 1° gennaio 2014	Canoni deducibili per competenza, per un periodo non inferiore a 12 anni, a prescindere dalla durata del contratto. Indeducibile quota capitale del canone riferito al terreno
	Uso promiscuo: deduzione 50% canone alle medesime condizioni
Nota bene: le deduzioni dei canoni di competenza per l'immobile ad uso promiscuo spettano a condizione che il contribuente non disponga nel medesimo Comune di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'attività professionale	

Le spese di ammodernamento, ristrutturazione e manutenzione

Oltre alla difficoltà sopra espressa in merito alla deduzione del costo di acquisizione degli immobili, ulteriori problemi insorgono in merito alle spese sostenute per la manutenzione dei medesimi.

Innanzitutto, al fine di chiarire i termini più oltre utilizzati, dobbiamo affermare che:

- le **spese non incrementative** sono quelle che per loro natura non sarebbero imputabili ad incremento del costo dei beni cui si riferiscono;
- le **spese incrementative** sono quelle che – incidendo sugli elementi strutturali – determinano un significativo incremento della capacità produttiva o della vita utile del bene.

Anche in tal caso, può essere utile ricorrere a una schematizzazione con l'ausilio di una tabella.

Spese di manutenzione su immobili			
Spese non incrementative	Su immobili propri	<ul style="list-style-type: none"> • deducibili nel periodo di sostenimento, nel limite del 5% del valore dei beni materiali ammortizzabili al 1° gennaio • l'eccedenza è deducibile in 5 quote annuali costanti 	
	Su immobili di terzi		
Spese incrementative	Su immobili propri	Acquisto fino al 14 giugno 1990	Si sommano al bene e si deducono come ammortamenti
		Acquisto nel periodo 15 giugno 1990 / 31 dicembre 2006	Si deducono in 5 quote annuali di pari importo
		Acquisto nel periodo 1° gennaio 2007/31 dicembre 2009	Si sommano al bene e si deducono come ammortamenti
		Acquisto dal 1° gennaio 2010	<ul style="list-style-type: none"> • nel limite del 5% del valore dei beni al 1° gennaio • eccedenza in 5 quote costanti.
	Acquisiti a titolo gratuito		
	Su immobili di terzi	Condotti in comodato	
Condotti in locazione			
Nota bene: nel caso di utilizzo promiscuo, la deduzione risulta ridotta al 50%			

La cessione del contratto di *leasing*

Da sempre si è dubitato, in dottrina, in merito alla rilevanza fiscale del provento derivante dalla cessione del contratto di *leasing* nell'ambito del lavoro autonomo.

L'articolo 54, comma 1-*quater*, Tuir, stabilisce che concorrono a formare il reddito di lavoro autonomo i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale.

Tale disposizione è stata introdotta nel 2006 e la Relazione illustrativa che ha accompagnato il testo di legge precisava che, con tale norma, si prevede la tassazione della fattispecie di cessione della clientela e di altri elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale (ad esempio, cessione del marchio, assunzione di obbligo di non effettuare attività in concorrenza nella medesima zona, eccetera).

Secondo l'Agenzia delle entrate (**risposta a interpello n. 209/E/2020**), il Legislatore ha inteso ampliare il novero dei compensi percepiti nell'ambito dell'attività di lavoro autonomo, proponendo una elencazione del tutto esemplificativa e non esaustiva.

L'Agenzia delle entrate sancisce che, con il richiamo agli "*elementi immateriali comunque riferibili all'attività artistica o professionale*", il Legislatore ha inteso annoverare qualsiasi elemento "intangibile"

la cui cessione da parte del professionista determina la percezione di un corrispettivo nell'ambito della normale attività professionale.

Ne consegue che nell'articolo 54, comma 1-*quater*, Tuir, possono essere ricondotti anche i corrispettivi percepiti a seguito della cessione di contratti di *leasing*, aventi ad oggetto beni strumentali, per l'esercizio dell'attività di lavoro autonomo. Infatti, in tal caso, l'importo percepito a fronte del contratto rappresenta il corrispettivo dovuto dal cessionario per subentrare nei diritti e negli obblighi (quali elementi immateriali) derivanti dal contratto esistente.

Per meglio precisare, il corrispettivo derivante dalla cessione di un contratto di *leasing* relativo ad un immobile utilizzato per l'esercizio dell'attività professionale, si configura come cessione di "*elementi immateriali*", attratta a tassazione; ove il compenso sia percepito in unica soluzione, lo stesso potrà essere assoggettato a tassazione separata.

Si noti che, diversamente da quanto accade nel reddito di impresa, ciò che viene tassato è il corrispettivo e non la sopravvenienza attiva quantificata secondo le regole dettate dall'articolo 88, Tuir.

* * * *

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali chiarimenti.

Distinti saluti.

Luca Galassi