

Bilancio 2021, tra bonus fiscali e legge europea *Impatto di novità tributarie e nuovi principi contabili*

Sommario

1. Novità e ultimi provvedimenti	1
2. Adempimenti, scadenze fiscali e previdenziali.....	14
3. Bilancio 2021, tra bonus fiscali e legge europea	16

1. Novità e ultimi provvedimenti

a cura di Roberta Coser e Claudio Sabbatini

- **Iva/Operazioni escluse**

Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 3 marzo 2022, n. 92

Trasporto di dializzati da parte di volontari: servizio escluso da Iva

Al **trasporto di dializzati** effettuato da un'organizzazione di volontariato (**OdV**) si applica il **regime fiscale** delineato dall'articolo 8, comma 2, primo periodo, legge 266/1991, secondo cui «*le operazioni effettuate dalle organizzazioni di volontariato di cui all'art. 3, costituite esclusivamente per fini di solidarietà, non si considerano cessioni di beni né prestazioni di servizi ai fini dell'imposta sul valore aggiunto*».

In particolare, il rimborso effettuato dalla Asl (corrispondente alle spese sostenute per la prestazione) **non è soggetto ad Iva**, per cui l'OdV **non è tenuta ad emettere fattura**.

Come ricordato dalla Risposta Interpello 50/2020, per usufruire dell'agevolazione prevista dall'articolo 8, legge 266/1991 sono necessarie due condizioni: l'OdV dev'essere iscritta nei registri predisposti dalle Regioni e dalle Province autonome (circostanza che assicura il possesso dei requisiti richiesti), e le somme ricevute devono costituire mero rimborso delle spese effettivamente sostenute nello svolgimento dell'attività di interesse generale diretta al perseguimento delle proprie finalità.

Il regime fiscale resta valido anche in costanza dell'operatività del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS): 1) l'articolo 8 citato risulta in vigore per effetto di quanto disposto dagli articoli 102 e 104, Dlgs 117/2017 (Codice Terzo Settore o CTS) e verrà abrogato solo a decorrere dal termine di cui all'articolo 104, comma 2 del CTS (vale a dire «*a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione*

della Commissione europea di cui all'art. 101, comma 10, e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo di operatività del predetto Registro»; 2) l'agevolazione, in ogni caso, decadrà al verificarsi delle condizioni previste dall'articolo 104 del CTS, che comporteranno l'abrogazione dell'articolo 8, legge 266/1991. L'**esclusione** da **Iva** verrà riconosciuta **limitatamente** allo svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del CTS, mentre restano fuori quelle diverse di cui al successivo articolo 6. Sul punto, ricordiamo che l'articolo 33, comma 3, del CTS stabilisce che «per l'attività di interesse generale prestata le organizzazioni di volontariato possono ricevere soltanto il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate».

- **Iva/Operazioni imponibili**

Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 4 marzo 2022, n. 95

Cessione di un contratto preliminare con restituzione della caparra: assoggettamento ad Iva

Secondo l'agenzia delle Entrate, qualora il cessionario di un **contratto preliminare di compravendita immobiliare** restituisse al cedente (che era l'originario promissario acquirente) tutta o parte della **caparra confirmatoria** da quest'ultimo, a suo tempo, versata, si realizza una **cessione di contratto a titolo oneroso**. E come tale – nel caso di cedente soggetto passivo d'imposta – sarebbe da **assoggettare ad Iva** quale prestazione di servizi, ai sensi dell'articolo 3, comma 2, numero 5), Dpr 633/1972. La norma prevede che si considerano prestazioni di servizi, soggette ad Iva con aliquota ordinaria, la cessione di contratti «*se effettuate verso corrispettivo*».

Di fatto, tra le parti viene ceduta la posizione giuridica di contraenza: ai sensi dell'articolo 1406 del Codice civile ciascuna parte può sostituire a sé un terzo nei rapporti derivanti da un contratto con prestazioni corrispettive, se queste non sono state ancora eseguite, purché l'altra parte vi consenta. La cessione dà luogo ad una successione a titolo particolare per atto tra vivi nel rapporto giuridico contrattuale, con la quale viene sostituito un nuovo soggetto (cessionario) nella posizione giuridica, attiva o passiva, di uno degli originari contraenti (cedente). Nel contratto preliminare con autorizzazione preventiva alla cessione, la sostituzione di un contraente con un altro soggetto avviene a titolo derivato e con effetto *ex nunc*, con conseguente frazionamento della fattispecie in due momenti giuridici diversi cui corrispondono differenti parti del contratto.

Nel caso descritto, il **cedente** (l'originario promissario acquirente) dovrebbe emettere una **fattura di importo pari a quello della caparra confirmatoria** che ottiene in restituzione, anche qualora le parti abbiano convenuto per cedere il contratto gratuitamente.

L'agenzia ritiene che il versamento effettuato dal cessionario del contratto preliminare al cedente «*non possa configurarsi come restituzione*» della caparra confirmatoria, «*ma costituisca ... un corrispettivo rilevante ai fini Iva*». In tal caso, l'imposta dovuta per la **registrazione della cessione del contratto** trova applicazione **in misura fissa** in virtù del principio di alternatività Iva/registro disciplinato dall'articolo 40 del Tur.

Il ragionamento dell'agenzia parte dalla considerazione che il contribuente, per effetto della cessione del contratto preliminare, subentra nella posizione della cedente e, quindi, anche nella clausola che ha previsto il versamento – già avvenuto – alla sottoscrizione del preliminare di una somma a titolo di caparra confirmatoria; la caparra, anche a seguito della cessione del contratto preliminare, resta fissata nei confronti della promittente cedente nella medesima misura e con la medesima funzione.

La Risposta lascia perplessi per il fatto che la dazione di denaro pare configurare una mera restituzione di caparra (l'originario promissario acquirente, una volta sciolto il vincolo contrattuale (il contratto preliminare, ricordiamo, produce solo effetti obbligatori tra le parti e mai effetti reali), ha diritto alla restituzione di quanto versato), non qualificabile giuridicamente come «corrispettivo» della cessione del contratto. Non vi è dubbio che la dazione e la restituzione di caparra confirmatoria (articolo 1385 del Codice civile) non rappresenta un pagamento del prezzo, ma una **movimentazione di denaro** che **esula dal campo di applicazione dell'Iva** (Corte di Giustizia Ue, causa C-277/05; Cm 18/E/2013; Rm 501824/1974). Piuttosto, essa rappresenta la liquidazione convenzionale anticipata del danno in caso di inadempimento di una delle parti. In particolare, se l'inadempimento è imputabile a colui che ha dato la caparra, la controparte può recedere dal contratto, trattenendo la caparra stessa, mentre se ad essere inadempiente è la parte che ha ricevuto la caparra, l'altra può recedere dal contratto esigendo il doppio della medesima.

- **Iva/Territorialità**

Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 7 marzo 2022, n. 96

Eventi culturali all'estero: regime di territorialità

Vengono prese in esame le **prestazioni** di servizi rese da **Istituti Italiani di Cultura all'estero**. Nello specifico, un organismo ufficiale dello Stato italiano, situato all'estero, promuove e diffonde la lingua e la cultura italiana attraverso l'organizzazione di eventi culturali per favorire la circolazione delle idee, delle arti e delle scienze.

Tali prestazioni sono elencate nell'articolo 7-septies, Dpr 633/1972. Detta norma, però, osserva l'agenzia, si applica a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori dall'Unione europea. Diversamente, l'Istituto di Cultura Italiana

all'estero è un organo periferico del ministero degli Affari esteri e della Cooperazione internazionale (articolo 30, Dpr 18/1967) e non può essere considerato un autonomo soggetto domiciliato o residente fuori dall'Unione europea.

L'articolo 7-septies, infatti, deroga a quanto stabilito dall'articolo 7-ter, comma 1, lettera b), Dpr 633/1972, prevedendo che «*non si considerano effettuate nel territorio dello Stato*» talune «*prestazioni di servizi, quando sono rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori della Comunità*».

Inoltre, l'attività da esso svolta è da considerarsi istituzionale e non commerciale come, invece, prevede l'articolo 7-septies, Dpr 633/1972 ai fini dell'applicazione dell'esenzione. La norma, infatti, disciplina il regime di territorialità di molteplici prestazioni, fra cui cessioni, concessioni, licenze relative a diritti d'autore o a invenzioni industriali, le prestazioni pubblicitarie, quelle di consulenza e assistenza tecnica o legale o di elaborazione e fornitura di dati, le operazioni bancarie, finanziarie e assicurative e quelle relative a contratti di locazione di beni mobili materiali diversi dai mezzi di trasporto, la concessione dell'accesso ai sistemi di gas naturale o di energia elettrica.

Pertanto, l'acquisto – da parte dell'Istituto – di una licenza per diffondere via *Internet* alcuni video musicali e di servizi di elaborazione dati per mettere a disposizione del pubblico il catalogo delle opere audiovisive e la relativa funzione di ricerca sono finalizzate allo svolgimento dell'**attività istituzionale** di promozione e diffusione della lingua e della cultura italiana, circostanza che fa escludere lo stesso Istituto dai «*committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori della Comunità*» beneficiari delle misure indicate nell'articolo 7-septies del Decreto Iva.

- **Iva/Operazioni non imponibili**

Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 8 marzo 2022, n. 97

Demolizione di navi: per la non imponibilità è necessaria la dichiarazione di navigazione in alto mare

Per fruire del **regime di non imponibilità** per i **servizi di demolizione di navi** adibite alla navigazione in alto mare (articolo 8-bis, comma 3, Dpr 633/1972) è necessario attestare che l'imbarcazione sia **effettivamente adibita alla navigazione in alto mare** (come previsto dal comma 1, lettera a), del medesimo articolo). A tal fine va attestato che l'imbarcazione abbia effettuato – nell'anno precedente ovvero, in caso di primo utilizzo, nell'anno in corso – un numero di viaggi in alto mare **superiore al 70%**.

Nel caso in esame, si tratta di un'imbarcazione sottoposta a sequestro da svariati anni, per cui non ha effettuato alcun viaggio in mare l'anno precedente: in tal caso,

per le navi destinate alla demolizione (escluse le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50), occorre far riferimento alla percentuale di navigazione in alto mare effettuata nell'ultimo anno di utilizzo del mezzo (Rm 16 gennaio 2018, n. 6/E).

La condizione di navigazione in alto mare va attestata mediante **apposita dichiarazione** redatta in conformità al modello approvato con il Provvedimento agenzia delle Entrate 15 giugno 2021 (Cm 54/E/2021).

Solo in presenza dei requisiti sostanziali e procedurali sopra elencati l'istante potrà emettere fattura in regime di non imponibilità.

Nonostante la risposta fornita dall'agenzia non risulti chiara circa l'ambito applicativo del requisito della navigazione in alto mare, si ritiene che esso sia richiesto per: a) navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio di attività commerciali; b) navi adibite alla navigazione in alto mare e destinate all'esercizio della pesca. Mentre sono escluse dal requisito le navi adibite alla pesca costiera (non d'alto mare) e le navi adibite ad operazioni di salvataggio o di assistenza in mare (sia d'altura che costiera).

Per l'attività di demolizione, il regime di **non imponibilità** opera per **tutte le navi** citate (che navigano in alto mare o che siano destinate al salvataggio o alla pesca costiera) **destinate alla demolizione**, escluse le unità da diporto di cui alla legge 11 febbraio 1971, n. 50 (cfr. anche Assonime, approfondimento 2/2022).

- **Iva/Aliquote**

Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 8 marzo 2022, n. 98

Cessione di prodotti di panetteria: aliquota applicabile

Si applica l'aliquota Iva al **4%** alla **cessione dei prodotti di panetteria ordinaria**.

Nello specifico si tratta dei seguenti prodotti da forno, realizzati senza aggiunta di vino:

- taralli gusto *bacon* (prodotti con farina di frumento, olio di semi di girasole alto oleico, condimento gusto *bacon* 1,9%, olio extra vergine di oliva 0,8%, sale, aroma naturale di oliva);

- taralli gusto classico (prodotti con farina di frumento, olio di semi di girasole alto oleico, olio extra vergine di oliva 2%, sale, aroma naturale).

Previa classificazione effettuata dall'agenzia delle Dogane, l'agenzia delle Entrate ritiene che si applichi l'aliquota del 4% ai sensi del numero 15, Tabella A, Parte II, allegata al Dpr 633/1972 (articolo 1, comma 4, legge 145/2018).

- **Iva/Note di variazione**

Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 9 marzo 2022, n. 100

Liquidazione coatta amministrativa: è consentita l'emissione della nota di credito

Il dubbio dell'istante riguarda la possibilità di emettere una **nota di variazione in diminuzione** a seguito del **mancato incasso** di un credito vantato nei confronti di un **consorzio posto in liquidazione coatta amministrativa**. Questa procedura (articolo 15, comma 5-bis, Dl 6 luglio 2011, n. 98) non è una procedura concorsuale disciplinata dalla legge fallimentare (Rd 267/1942), come esplicitamente disposto dalla Cm 77/E/2000.

L'agenzia delle Entrate ricorda le modifiche recentemente apportate all'articolo 26, Dpr 633/1972 (articolo 18, Dl 73/2021), commentate dalla Cm 20/E/2021 nella quale si legge che «*il comma 2 dell'art. 26 del Decreto Iva prevede le ipotesi in relazione alle quali il cedente del bene o prestatore del servizio può effettuare variazioni in diminuzione della base imponibile e della conseguente imposta, senza specifici limiti di tempo, con riferimento a operazioni per le quali abbia già emesso fattura con addebito di IVA. [...] Il nuovo comma 3-bis - introdotto nell'articolo 26 del Decreto IVA [...] - prevede che la disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, ad opera del cessionario o committente:*

- per le procedure concorsuali, gli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'articolo 182-bis della legge fallimentare e i piani attestati ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), della stessa legge fallimentare (lettera a); [...]

Più specificamente, qualora il mancato pagamento sia dovuto all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, la variazione conseguente può essere operata, ai sensi del combinato disposto dei nuovi commi 3-bis e 10-bis, a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale (senza quindi attenderne l'esito), ossia la data:

- della sentenza dichiarativa del fallimento;

- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa».

La prassi dell'Amministrazione finanziaria, dunque, fa un esplicito riferimento alla liquidazione coatta amministrativa, riferendosi anche alla procedura disciplinata dal Dl 98/2011. I precedenti interventi di prassi, invece, non citavano la liquidazione coatta, in quanto la norma disciplinante questa procedura è stata emanata solo successivamente, per cui nessun elemento contrario all'applicabilità delle nuove disposizioni contenute nell'articolo 26 del Decreto Iva alla liquidazione coatta amministrativa, di cui al richiamato Dl 98/2011, può evincersi dal mancato espresso riferimento alla stessa in precedenti documenti di prassi.

Pertanto, il credito del consorzio, posto in liquidazione coatta amministrativa per effetto di una delibera di Giunta regionale, può emettere una nota di variazione nei

confronti della procedura **dalla data del provvedimento** che ha ordinato la procedura concorsuale ed **entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva** dell'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione.

La data entro cui esercitare il diritto alla detrazione, invece, dev'essere individuata nella data della liquidazione periodica Iva relativa al mese o trimestre in cui la nota di variazione viene emessa o, al più tardi, in sede di dichiarazione Iva relativa all'anno di emissione della nota.

- **Irpef/Contributi pubblici**

Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 9 marzo 2022, n. 99

Contributo pubblico estero erogato ad un soggetto residente in Italia: esclusione dalla base imponibile

La Risposta analizza il trattamento fiscale applicabile al **contributo pubblico** erogato in Spagna ad un soggetto fiscalmente residente in Italia per la ristrutturazione delle parti comuni dell'edificio condominiale in cui si trova il suo appartamento.

La sovvenzione è concessa per l'intervento sullo stabile e sarà suddivisa tra i proprietari che accettano il contributo. Il sostegno economico in questione è considerato in Spagna *ganancia patrimonial* (guadagno) ed è assoggettato all'imposta sul reddito delle persone fisiche per i residenti mentre i non residenti pagano un'imposta del 19%.

Secondo l'agenzia, il contributo pubblico **non** rientra in alcuna delle **categorie reddituali** individuate dall'articolo 6 del Tuir (neppure nella categoria dei redditi di lavoro dipendente o assimilati, a condizione che il contribuente non sia dipendente dell'ente erogatore) e, di conseguenza, **non** concorre alla formazione della **base imponibile Irpef** per il beneficiario.

- **Immobili/Agevolazioni**

Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 4 marzo 2022, n. 94

Acquisto di un immobile con agevolazione e rivendita prima dell'effettuazione degli interventi edilizi

La Risposta s'incentra sulla **decadenza dall'agevolazione** di cui all'articolo 7, D.L. 34/2019 (Decreto Crescita) che ha ammesso, al fine di incentivare un processo di rigenerazione urbana, l'**acquisto** di un intero **fabbricato oggetto di demolizione e di riedificazione** (o anche di soli interventi di ristrutturazione) con **imposte d'atto** (registro, ipotecaria e catastale) nella **misura fissa di 200 euro** ciascuna.

L'agevolazione si applica ove ricorrano le seguenti **condizioni**:

- l'acquisto dev'essere effettuato **entro il 31 dicembre 2021** da imprese che svolgono attività di costruzione o ristrutturazione di edifici;
- l'acquisto deve avere come oggetto un «**intero fabbricato**», indipendentemente dalla natura dello stesso;
- il soggetto che acquista l'intero fabbricato, **entro 10 anni dalla data di acquisto**, deve provvedere: 1) alla **demolizione e ricostruzione** di un nuovo fabbricato anche con variazione volumetrica, ove consentito dalle normative urbanistiche ovvero ad eseguire interventi di manutenzione straordinaria, interventi di restauro e risanamento conservativo o interventi di ristrutturazione edilizia. Il nuovo fabbricato deve risultare conforme alla normativa antisismica e deve conseguire una delle classi energetiche NZEB, A o B; 2) all'**alienazione** delle unità immobiliari il cui volume complessivo sia pari ad **almeno il 75%** del volume dell'intero fabbricato.

Qualora non siano rispettate le condizioni sopra richiamate, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute nella misura ordinaria con l'applicazione della sanzione del 30% delle stesse imposte.

Secondo il tenore letterale della norma («...*procedano alla successiva alienazione...*»), e come confermato dalla Relazione illustrativa al Decreto, la **rivendita** deve collocarsi cronologicamente **in un momento successivo** all'intervento di valorizzazione.

Come previsto dalla norma agevolativa, l'impresa costruttrice istante si era espressamente impegnata in atto, entro i successivi 10 anni dall'acquisto, alla demolizione e ricostruzione del fabbricato, eventualmente anche con variazione volumetrica rispetto a quello preesistente, ovvero ad eseguire sul medesimo gli interventi edilizi previsti dall'articolo 3, comma 1, lettere b), c) e d), Dpr 380/2021, in entrambi casi in conformità con la normativa antisismica e con il conseguimento della classe energetica NZEB («Edifici ad Energia Quasi Zero»), A o B, obbligandosi altresì alla sua successiva alienazione, anche se suddivisa in più unità immobiliari, per almeno il 75% del volume del nuovo fabbricato.

Nel caso prospettato, la società intende cedere una piccola parte dell'edificio prima di avviare gli interventi edilizi (quindi nel medesimo stato di fatto in cui si trovava al momento dell'acquisto), unitamente all'impegno della stessa – in qualità di appaltatore – di portare a compimento il recupero del fabbricato, al fine di realizzare i lavori idonei al rispetto della agevolazione citata.

L'agenzia conferma che, nel caso esaminato, la società **non perde l'agevolazione fruita in sede di acquisto dell'intero fabbricato**, in quanto, da un lato è stato pattuito con l'acquirente che il venditore avrà in appalto i lavori di recupero edilizio per rispettare l'impegno assunto in atto di valorizzare l'intero fabbricato, e dall'altro lato l'unità immobiliare che la società intende alienare ha una superficie lorda

corrispondente soltanto ad una percentuale minima dell'intera superficie del fabbricato acquistato dalla medesima società (consentendo, cioè, il rispetto dell'alienazione di almeno il 75% della superficie acquistata e valorizzata).

Quanto a quest'ultimo aspetto, già con la Risposta Interpello 305/2021 era stato affermato che la rivendita di alcuni degli immobili facenti parte del fabbricato agevolato, ancora in costruzione, determina la perdita del beneficio solo se riguardante più del 25% del volume totale. Diversamente, il beneficio può essere conservato se viene alienata solo una parte dell'edificio, inferiore al 25%. Nella Risposta Interpello 94/2022, l'agenzia rileva che la superficie dell'unità abitativa, che la società intende rivendere, corrisponde soltanto al 4,19% dell'intera superficie del fabbricato acquistato, di modo che, di per sé, tale alienazione non esclude che la società possa, poi, nei 10 anni successivi, rivendere il 75% del totale, come richiesto dalla norma.

- **Immobili/Superbonus 110%**

Risposta a interrogazione parlamentare 8 marzo 2022, n. 5-07599

Superbonus: delibera condominiale con maggioranza semplificata

Nel fornire alcuni chiarimenti in merito al Superbonus 110% (articolo 119, DI 34/2020), il Mef stabilisce che è **valida** la **delibera condominiale** assunta con la **maggioranza semplificata** (articolo 119, comma 9-bis, DI 34/2020), ossia pari ad un numero di voti che rappresenti almeno un terzo dei millesimi e la maggioranza degli intervenuti in assemblea, **anche** qualora venisse **alterato il decoro architettonico**.

Ciò in quanto, ai sensi dell'articolo 119, comma 13-ter, DI 34/2020, tutti gli interventi agevolati con Superbonus dovrebbero ricomprendersi tra gli interventi di "manutenzione straordinaria" e non tra le innovazioni che alterano il decoro architettonico di cui all'articolo 1120, comma 4, Codice civile per le quali vige il divieto di deliberazione salvo il consenso unanime dei condòmini. L'interpretazione fornita è difforme a quanto stabilito con ordinanza del Tribunale di Milano, 30 settembre 2021.

Con riguardo alla verifica del **raggiungimento di almeno il 30% dei lavori** (articolo 119, comma 8-bis, DI 34/2020), si precisa che la soglia dev'essere commisurata all'**intervento complessivamente considerato**, non rilevando, al contrario, lo stato di avanzamento relativo ai singoli lavori (conforme la Cm 3/E/2022). Il meccanismo di determinazione di questa soglia vale anche per gli edifici unifamiliari, per i quali l'agevolazione in parola spetterebbe per spese sostenute entro il 30 giugno 2022, e prorogabile fino al 31 dicembre 2022 solo a certe condizioni, tra cui l'effettuazione di lavori entro certe soglie minime.

Proprio con riguardo alla scadenza dell'agevolazione per gli **edifici unifamiliari**, il Mef precisa che, stante la disposizione contenuta nel citato comma 8-bis, anche nel caso siano stati effettuati interventi di demolizione e ricostruzione (richiamati espressamente dal primo periodo del comma 8-bis) la **proroga al 31 dicembre 2025 non** riguarda gli edifici unifamiliari, ma soltanto gli *«interventi effettuati dai condomini, dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera a), e dai soggetti di cui al comma 9, lettera d-bis), compresi quelli effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio, compresi quelli effettuati su edifici oggetto di demolizione e ricostruzione di cui all'articolo 3, comma 1, lettera d), del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia edilizia, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 6 giugno 2001, n. 380, la detrazione spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2025, nella misura del 110 per cento per quelle sostenute entro il 31 dicembre 2023, del 70 per cento per quelle sostenute nell'anno 2024 e del 65 per cento per quelle sostenute nell'anno 2025»*.

Infine, il Mef ha chiarito che: 1) il condomino che ha provveduto all'ampliamento o all'installazione di un impianto fotovoltaico, sito su un lastrico solare condominiale, al servizio della propria unità immobiliare, può fruire del cd. bonus mobili (articolo 16, comma 2, Dl 63/2013) per gli acquisti da destinare all'arredo di tale unità; 2) le spese per il solo acquisto di sistemi di illuminazione e complementi di arredo non rientrano tra quelle agevolabili con il cd. bonus verde (articolo 1, comma 12, legge 205/2017).

- **Professionisti/Stp**
Risoluzione agenzia delle Entrate 4 marzo 2022, n. 10/E
Visto di conformità anche per i professionisti soci di Stp

Il professionista, che esercita l'attività nell'ambito di una società tra professionisti (Stp), può essere abilitato a rilasciare il **visto di conformità anche** qualora la **maggioranza del capitale sociale non** sia detenuta da **professionisti iscritti** nei relativi Albi, purché tali soci detengano il controllo dei diritti di voto della Stp. La maggioranza nei diritti di voto – che esprima la maggioranza dei due terzi nell'assunzione delle decisioni societarie (articolo 10, comma 4, lettera b), legge 12 novembre 2011, n. 183) – può essere assicurata attraverso patti parasociali ovvero clausole statutarie.

Con queste indicazioni viene parzialmente **superata** la posizione espressa con la Rm 14 aprile 2016, n. 23/E (in ordine alla possibilità, per un professionista socio di una società tra professionisti, abilitata alla trasmissione telematica delle dichiarazioni, di apporre il visto di conformità, utilizzando la partita Iva della società tra professionisti), nella quale venne affermato che non emergono elementi sostanziali

che consentano di discriminare la Stp rispetto alla società commerciale di servizi contabili di cui al Dm 18 febbraio 1999 e che il numero dei soci professionisti e «*la relativa partecipazione al capitale sociale*» dev'essere tale da determinare, in ogni caso, la maggioranza di due terzi nelle deliberazioni o decisioni dei soci. La locuzione utilizzata dal legislatore è stata interpretata dall'Autorità garante della concorrenza e del mercato con la segnalazione 12 giugno 2019, n. AS1589, la quale ha affermato che «*al fine di consentire ai professionisti di cogliere appieno le opportunità offerte dalla normativa in materia di Stp e le relative spinte pro concorrenziali, vada privilegiata l'interpretazione della norma, secondo la quale i due requisiti della maggioranza dei due terzi «per teste» e «per quote di capitale» di cui all'articolo 10, comma 4, lett. b), della legge n. 183/2011 non vengano considerati cumulativi*». Sempre l'Autorità garante, dopo aver spiegato che «*la ratio sottesa alla richiesta di tali due requisiti, è rappresentata dalla necessità di limitare la capacità decisionale dei soci non professionisti, così da evitare che questi ultimi possano influire sulle scelte strategiche della Stp e sullo svolgimento delle prestazioni professionali*», ha precisato che «*tale obiettivo può essere assicurato ricorrendo ai diversi strumenti previsti dal codice civile che consentono di limitare o espandere i diritti e i poteri attribuiti ai soci in relazione al tipo di società scelta e alla relativa governance*».

Ne deriva che, nel caso in cui i soci professionisti della Stp siano in numero inferiore ai due terzi e/o detengano quote di capitale sociale inferiore ai due terzi, «*possono essere adottati dei patti parasociali o delle clausole statutarie che garantiscano ai soci professionisti di esercitare il controllo della società*», sulla base degli strumenti offerti dal Codice civile e in base al modello societario adottato per la Stp.

In attesa di una norma di carattere interpretativo, anche su parere conforme del CNDCEC (Informativa 8 luglio 2019, n. 60 e Pronto Ordini 22 novembre 2021, n. 132), l'agenzia delle Entrate ha precisato che – per l'iscrizione del socio professionista di una Stp nell'elenco dei soggetti abilitati a rilasciare il visto di conformità – non è necessario che i soci professionisti possiedano la maggioranza del capitale sociale della Stp, essendo sufficiente che tali soggetti detengano il controllo dei diritti di voto, attraverso l'adozione di patti parasociali o clausole statutarie, in modo da garantire la maggioranza dei due terzi nell'assunzione delle decisioni societarie prevista dalla norma.

- **Redditi di impresa/Cambi**

Provvedimento agenzia delle Entrate 8 marzo 2022

Accertamento del cambio delle valute estere del mese di febbraio 2022

È stato accertato il cambio delle **valute estere** per il mese di **febbraio 2022**. I valori indicati sono necessari ai fini dell'applicazione di alcune disposizioni del Tuir laddove – nella determinazione del reddito ai fini Irpef e Ires – si fa riferimento a elementi

espressi in valuta estera come corrispettivi, proventi, spese e oneri. Si tratta delle medie dei cambi delle valute estere che vengono calcolate a titolo indicativo dalla Banca d'Italia sulla base di quotazioni di mercato salvo che per le valute evidenziate con l'asterisco che vengono rilevate contro Euro nell'ambito del Sistema Europeo di Banche Centrali (SEBC). Sono applicabili anche i tassi di cambio alternativi forniti da operatori internazionali indipendenti, utilizzati dall'impresa nella contabilizzazione delle operazioni in valuta, purché la relativa quotazione sia resa disponibile attraverso fonti di informazione pubbliche e verificabili.

- **Accertamento delle imposte/Monitoraggio fiscale**

- **Risposta Interpello, agenzia delle Entrate 3 marzo 2022, n. 93**

- *Soggetto trasferito in Italia e considerato residente: obblighi di monitoraggio fiscale e di versamento Ivie e Ivafe*

Il caso riguarda un cittadino tedesco che nel 2019 si è trasferito in Italia per motivi di lavoro (presso un'organizzazione intergovernativa indipendente, chiamata Centro). Secondo l'agenzia, avendo lo stesso stabilito in Italia – per la maggior parte del periodo d'imposta 2020 – la dimora abituale e la sede principale dei propri affari e interessi economici e sociali, deve considerarsi **fiscalmente residente in Italia**.

Come tale è **soggetto** agli obblighi di **monitoraggio fiscale** (articolo 4, comma 1, DI 28 giugno 1990, n. 167) e al versamento dell'imposta sul valore degli immobili situati all'estero e dell'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (articolo 19, DI 6 dicembre 2011, n. 201) per tutti i redditi non ricadenti nel regime di esenzione previsto da un accordo siglato tra il Governo della Repubblica italiana e il Centro.

Sulla base di questo accordo è prevista l'esenzione da qualsiasi forma di imposizione diretta sia sui redditi percepiti dal Centro che su ogni reddito di fonte estera di cui risulta beneficiario durante l'esercizio dell'attività lavorativa presso il Centro. L'istante resta soggetto a imposizione in Italia per tutti gli altri redditi non ricadenti nel suddetto regime di esenzione nonché in relazione all'obbligo di versamento Ivie e Ivafe.

In sintesi, dato che l'**esenzione** vale **solo** per i redditi del Centro e non anche per le altre attività, l'istante è tenuto a compilare il **quadro RW** del modello Reddito PF per gli investimenti e le attività detenuti all'estero al fine di assolvere agli adempimenti connessi all'Ivie e all'Ivafe, provvedendo al relativo versamento.

- **Accertamento delle imposte/Compliance**

- **Provvedimento agenzia delle Entrate 9 marzo 2022**

- *Adempimento collaborativo: aggiornamento delle disposizioni attuative*

Il Provvedimento **aggiorna le disposizioni** per l'attuazione del regime di **adempimento collaborativo**, che permette ai contribuenti di grandi dimensioni di instaurare un costante confronto con l'agenzia delle Entrate, per aumentare il livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti. Tale obiettivo è perseguito tramite l'interlocuzione costante e preventiva con il contribuente su elementi di fatto, ivi inclusa l'anticipazione del controllo, finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali (articolo 3, Dlgs 5 agosto 2015, n. 128).

Il Dm 30 dicembre 2016 ha fissato al 31 dicembre 2019 il termine finale della fase di prima applicazione del regime di adempimento collaborativo (articolo 7, comma 4, Dlgs 128/2015); successivamente, il Dm 31 gennaio 2022 ha individuato gli ulteriori contribuenti ammessi al regime dell'adempimento collaborativo, per gli anni 2022, 2023 e 2024, ampliando la possibilità di accesso ai contribuenti con volume di affari e ricavi non inferiore a un miliardo di euro.

Le previsioni in materia di competenza e modalità di applicazione del regime nella prima fase di applicazione hanno trovato istruzioni nel Dm 26 maggio 2017.

La gestione del regime viene consolidata con le nuove istruzioni, che forniscono maggiori dettagli, in vista di una progressiva estensione ad altri contribuenti. In particolare, viene disposto che gli uffici Grandi contribuenti delle Direzioni Regionali, aventi competenza su contribuenti di rilevanti dimensioni – con volume d'affari, ricavi e compensi di importo non inferiore a 100 milioni di euro – e presenti nelle Direzioni Regionali di Lombardia, Lazio, Campania, Emilia-Romagna, Piemonte, Puglia, Sicilia, Toscana e Veneto, divengono partecipi del **processo di risk analysis dei contribuenti e di controllo sulle relative dichiarazioni presentate**, supportando l'azione dell'ufficio Adempimento collaborativo della Direzione Centrale Grandi contribuenti e internazionale.

All'ufficio Adempimento collaborativo della Direzione Centrale Grandi contribuenti e internazionale vengono affidati compiti di indirizzo attraverso cui orientare e valorizzare il contributo delle nove strutture regionali coinvolte (articolo 1, commi 360 e 361, legge 24 dicembre 2007, n. 244).

- **Locazione/Indice Istat**
Comunicato Istat (GU 1° marzo 2022, n. 50)
Indice dei prezzi al consumo di gennaio 2022

Il comunicato Istat individua l'**indice dei prezzi al consumo** per le famiglie di operai e impiegati, al netto dei consumi di tabacchi, relativi al mese di **gennaio 2022**. L'indice segna una variazione percentuale rispetto: 1) al mese precedente dell'1,4%; 2) allo stesso mese dell'anno precedente del 4,7%; 3) allo stesso mese di due anni precedenti del 4,9%.

2. Adempimenti, scadenze fiscali e previdenziali

A cura di Paolo Sardi

25 marzo 2022

<p>Iva</p> <p>Scambi intracomunitari - presentazione degli elenchi Intrastat mensili</p>	<p>Scade oggi il termine per la presentazione degli elenchi Intrastat relativi alle cessioni e alle prestazioni di servizi intracomunitari effettuati nel mese di febbraio 2022.</p> <p>N.B. Con la Determinazione 23 dicembre 2021, n. 493869/RU, l'agenzia delle Dogane e dei Monopoli ha apportato alcune modifiche alla compilazione dei modelli Intrastat dall'1 gennaio 2022.</p> <p>In estrema sintesi, si ricorda che:</p> <ul style="list-style-type: none"> - sono eliminati i modelli Intra-2bis e lintra-2quater trimestrali; - è creato il nuovo modello Intra-1sexies relativo agli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie in regime cd. «call-off stock». <p>Inoltre, nel modello Intra-1bis i soggetti che hanno realizzato nell'anno precedente o che, in caso di inizio dell'attività di scambi intracomunitari, presumono di realizzare nell'anno in corso, un valore delle spedizioni o degli arrivi superiore a 20 milioni di euro, dovranno inserire i dati relativi alla natura della transazione a due cifre (colonne A e B).</p> <p>Il Dm 5 novembre 2021, n. 192 ha integrato l'articolo 41 del DI 331/1993, dedicato alle cessioni intracomunitarie, con l'introduzione del comma 2-ter in cui viene esplicitato che la cessione può considerarsi non imponibile a condizione che i cessionari abbiano comunicato il numero di identificazione agli stessi attribuito da un altro Stato membro e che il cedente abbia debitamente compilato l'elenco Intrastat.</p> <p>Dall'1 ottobre 2021, il Dm 21 giugno 2021 ha soppresso l'obbligo di presentazione degli elenchi riepilogativi con riferimento agli acquisti e cessioni con San Marino.</p> <p>Modalità di presentazione: in via telematica all'agenzia delle Dogane, direttamente (Fiscon-line) o tramite intermediari abilitati (sistema Edi o Entratel).</p> <p>Frequenza: mensile</p> <p>Riferimenti: Articolo 6, DI 16/1993, conv. con Legge 75/1993; Dlgs 11 febbraio 2010, n. 18; Cm 17 febbraio 2010, n. 5/E; Dm</p>
--	---

	<p>22 febbraio 2010; Cm 18 marzo 2010, n. 14/E; articolo 4, comma 4, Dl 193/2016, conv. con modif. con Legge 225/2016; Nota agenzia Dogane 10 gennaio 2017, n. 244/RU; articolo 13, comma 4-ter - 4-quinquies, Dl 244/2016, conv. con modif. con Legge 19/2017; Determinazione agenzia Dogane 8 febbraio 2018, n. 13799/RU; Dm 21 giugno 2021; Dm 5 novembre 2021, n. 192; determinazione agenzia Dogane 23 dicembre 2021, n. 493869/RU</p>
<p>Società</p> <p>Enpaia – datori di lavoro agricolo – contributi mensili</p>	<p>Per i datori di lavoro agricolo, scade oggi il termine per il versamento dei contributi previdenziali degli impiegati agricoli dovuti all'Enpaia per il periodo di paga scaduto nel mese di febbraio 2022.</p> <p>Entro oggi deve anche essere presentata la denuncia delle retribuzioni mensili e della relativa contribuzione. La denuncia modello Dipa va presentata in via telematica.</p> <p>Modalità: versamento tramite Mav on-line o tramite bonifico bancario: Banca Popolare di Sondrio, sede di Roma, IBAN IT71Y0569603211000036000X17.</p> <p>Dall'1 marzo 2022, i versamenti dei contributi e il pagamento dei debiti delle aziende in contenzioso e dei canoni di locazione degli immobili, si potranno effettuare attraverso i canali (online e fisici; con bancomat, carta e in contanti) di banche e altri prestatori di servizio a pagamento (PSP) aderenti al circuito PagoPa.</p> <p>Per i mesi di febbraio e marzo 2022, sarà possibile effettuare i pagamenti della contribuzione ancora con MAV fino al 31 marzo 2022.</p> <p>Frequenza: mensile</p> <p>Riferimenti: Legge 29 novembre 1962, n. 1655; Circolare Enpaia 22 dicembre 2008, n. 2; Circolare Enpaia 21 ottobre 2010, n. 2; Circolare Enpaia 25 gennaio 2011, n. 1; Circolare Enpaia 22 marzo 2014, n. 47762; Consiglio di Stato sentenza n. 1931/2021</p>
<p><i>Le scadenze fiscali e previdenziali che comportano versamenti e che cadono di sabato o di giorno festivo sono prorogate al primo giorno lavorativo successivo ai sensi dell'articolo 6, comma 8, Dl 330/1994, conv. con Legge 473/1994, dell'articolo 18, Dlgs. 241/1997 e dell'articolo 7, comma 1, lettera h), Dl 13 maggio 2011, n. 70, conv. con modif. con Legge 12 luglio 2011, n. 106.</i></p>	

3. Bilancio 2021, tra bonus fiscali e legge europea

Impatto di novità tributarie e nuovi principi contabili

Walter Rotondaro, Claudio Sabbatini – La Settimana Fiscale n. 12/2022

Tra le novità, relative alla redazione del bilancio 2021, segnaliamo le seguenti: contabilizzazione delle detrazioni per interventi edilizi; effetti della cd. «super ACE» (o ACE «innovativa»); rilevazione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni; effetti sulle imposte derivanti dalla super deduzione dei costi di ricerca e sviluppo (ex Patent box); possibilità della sospensione degli ammortamenti; rivalutazione dei beni d'impresa e al riallineamento dei valori civili e fiscali; novità sui bilanci recate dalla Legge europea 2019- 2020); valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante; verifica della sussistenza della continuità aziendale; congelamento delle perdite di capitale.

IN SINTESI

COSA

I nuovi principi contabili e le numerose disposizioni fiscali hanno un impatto sulla redazione del bilancio 2021.

PER CHI

Società che redigono il bilancio d'esercizio e il bilancio consolidato.

QUANDO

Entro gli ordinari termini di presentazione ai fini dell'approvazione (generalmente tra aprile e giugno).

COME ADEMPIERE

La Fondazione OIC sta emendando alcuni principi contabili al fine di recepire le diverse novità.

Novità 2021

Tra le novità, relative alla redazione del bilancio 2021, segnaliamo le seguenti, oggetto di approfondimento nel presente contributo:

- contabilizzazione delle detrazioni per interventi edilizi;
- effetti della cd. «super ACE» (o ACE «innovativa»);
- rilevazione dei ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- effetti sulle imposte derivanti dalla super deduzione dei costi di ricerca e sviluppo (ex Patent box);
- possibilità della sospensione degli ammortamenti;
- rivalutazione dei beni d'impresa e al riallineamento dei valori civili e fiscali;
- novità sui bilanci recate dalla Legge europea 2019- 2020);
- valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante;
- verifica della sussistenza della continuità aziendale;

- congelamento delle perdite di capitale.

Solo per completezza, segnaliamo che l'OIC (Organismo Italiano di Contabilità), in data 17 maggio 2021, ha diffuso degli emendamenti da apportare ai principi contabili in modo che questi ultimi recepiscano le specificità dei **bilanci delle cooperative**.

Contabilizzazione delle detrazioni per interventi edilizi

Nel 2021 è stata diffusa la versione definitiva del documento intitolato «*Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali*» che prende in esame il trattamento contabile, in capo ai soggetti OIC:

a) delle detrazioni fiscali maturate a fronte di interventi edilizi, compreso il cd. Superbonus disciplinato dall'articolo 119, DI 19 maggio 2020, n. 34 (Decreto Rilancio);

b) nel caso in cui, il soggetto che vanta il diritto alla detrazione, provveda - in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione - alla sua cessione, anche sotto forma di «sconto in fattura» (ai sensi dell'articolo 121, DI 34/2020).

In particolare, secondo la Comunicazione citata, la detrazione Irpef/Ires, che matura in capo al soggetto che sostiene le spese detraibili sugli interventi agevolati, va considerata, dal punto di vista contabile come di seguito rappresentato.

Trattamento contabile dei bonus edilizi	
Spesa sostenuta	Iscrizione contabile
Detrazione spettante in relazione a spese effettuate su immobilizzazioni	« <i>come un contributo in conto impianti</i> » (paragrafo 4 della Comunicazione OIC). Pertanto, rendendosi applicabile il principio contabile OIC 16, è possibile contabilizzare il contributo con il metodo diretto (a diretta riduzione del costo del cespite) ovvero con il metodo indiretto (mediante l'iscrizione di un risconto passivo)
Detrazione spettante in relazione a spese effettuate su beni diversi dalle immobilizzazioni (es. immobili-merce)	contributo in conto esercizio (paragrafo 12 della Comunicazione OIC). Si applica il principio contabile OIC 13, paragrafo 14, secondo cui i contributi in conto esercizio ricevuti per l'acquisto di beni inclusi nelle rimanenze sono rilevati nella voce A.5 - «Altri ricavi e proventi» del Conto economico e, alla chiusura dell'esercizio, la variazione delle rimanenze è rilevata al netto dei contributi ricevuti

ACE innovativa

Per i soggetti che hanno visto una variazione in aumento del capitale proprio (nel limite massimo di 5 milioni di euro), rispetto a quello in corso al 31 dicembre 2020 (in pratica, l'esercizio 2021 per i soggetti «solari»), l'ACE (Aiuto alla Crescita Economica) è stata potenziata (articolo 19, commi 2-7, Dl 25 maggio 2021, n. 73, Decreto Sostegni-bis). In sintesi, è prevista l'applicazione di un coefficiente di remunerazione del 15% (in luogo dell'ordinaria misura dell'1,3%).

Il beneficio fiscale in esame **può essere fruito**:

a) oltre che per ridurre il reddito imponibile (questa è l'ordinaria modalità di utilizzo) **(1)**;

In questo caso si ritiene che la scrittura contabile da effettuare sia la seguente:

Ires a Debiti tributari per Ires
(voce E20 di Conto economico) (Voce D12 di Stato patrimoniale)

b) anche tramite riconoscimento di un credito d'imposta, che può essere utilizzato in compensazione (ai sensi dell'articolo 17, Dlgs 241/1997, senza limiti di importo) **(2)**, richiesto a rimborso **(3)** oppure ceduto a terzi **(4)**.

Il credito d'imposta **non concorre alla formazione del reddito** d'impresa e della base imponibile Irap.

Quanto all'**ambito temporale**, la «super ACE» spetta con riferimento al solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020 (2021, per i soggetti «solari»).

Ricavi delle vendite e delle prestazioni

Nel novembre 2021, l'OIC ha diffuso una bozza del nuovo principio contabile n. 34 «Ricavi» (la consultazione è terminata il 7 marzo 2022.)

Il documento, che presenta i criteri per la rilevazione, la classificazione e la valutazione dei ricavi, nonché le informazioni da presentare nella Nota integrativa, contiene una interessante novità in tema di contabilizzazione dei ricavi di vendita di beni unitamente alla fornitura di servizi (es. assistenza per manutenzione o riparazione), da prestare successivamente (cd. «ricavi misti»).

Le novità si applicheranno ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio a partire dall'1 gennaio 2023 o da data successiva (in base a quando terminerà il suo *iter* di approvazione), ma le

indicazioni fornite possono essere di aiuto per un confronto con la prassi attualmente utilizzata dal redattore del bilancio.

Altro avvicinamento ai principi contabili internazionali

La bozza di principio contabile OIC 34 prevede un metodo di rilevazione dei ricavi analogo a quanto previsto dall'IFRS 15 «*Ricavi provenienti da contratti con i clienti*».

Gli *las adopter* rilevano i ricavi (esclusi quelli di leasing, assicurativi, finanziari) procedendo in 5 fasi:

- 1)** individuazione del singolo contratto oggetto di rilevazione, intendendo per tale un accordo stipulato tra due o più parti che crea diritti e obbligazioni esigibili in base alla normativa vigente;
- 2)** identificazione delle singole obbligazioni presenti nel contratto, ossia le singole forniture di beni e prestazioni previste contrattualmente (*Performance Obligation*);
- 3)** determinazione del prezzo della transazione complessiva (*Transaction Price*), che consiste nel corrispettivo che si aspetta di ricevere a fronte di ciascun bene o servizio fornito al cliente;
- 4)** ripartizione del prezzo dell'operazione tra le singole obbligazioni del contratto: in pratica si procede alla allocazione del corrispettivo alle forniture di beni e alle prestazioni contrattualmente previste, attribuendo ad ogni bene o servizio un importo che rifletta il corrispettivo che si aspetta di ricevere in cambio del trasferimento al cliente;
- 5)** rilevazione dei ricavi in base alle obbligazioni adempiute e a tal fine per ogni obbligazione di fare individuata l'entità deve determinare se vi adempierà nel corso del tempo (*over time*) o in un determinato momento (*at point in time*).

Si faccia il caso di un soggetto che acquista un bene, al quale sono abbinare determinate garanzie.

Le garanzie, se acquisite separatamente, costituiscono un servizio distinto e l'impresa contabilizza la garanzia separatamente come un'obbligazione di fare in conformità con quanto previsto dai paragrafi 73-86 dell'IFRS 15.

L'impresa contabilizza la garanzia non acquisita separatamente:

- nel caso in cui la garanzia promessa non fornisca al cliente un servizio aggiuntivo rispetto all'assicurazione che il prodotto è conforme alle specifiche concordate, in conformità allo IAS 37, si procede registrando «Accantonamenti, passività e attività potenziali»;
- nel caso in cui la garanzia promessa fornisca al cliente un servizio aggiuntivo, il servizio promesso costituisce un'obbligazione di fare e l'impresa deve ripartire il prezzo dell'operazione tra il prodotto e il servizio. Se, ancora, l'impresa non è in grado di contabilizzare ragionevolmente in modo separato garanzia di assicurazione e garanzia di servizio, le garanzie sono contabilizzate insieme come un'unica obbligazione di fare.

Costi di ricerca e sviluppo: super deduzione

Il regime del *Patent box* è stato sostituito dalla possibilità di optare – già dal 2021 – per una deduzione del 110% dei costi di ricerca e sviluppo relativi a *software* coperto da *copyright*, brevetti industriali, disegni e modelli (articolo 6, DI 21 ottobre 2021, n. 146, come modificato dall'articolo 1, comma 10, Legge 30 dicembre 2021, n. 234). Il beneficio si sostanzia in una variazione in diminuzione da apportare nella dichiarazione dei redditi e nella dichiarazione Irap, per cui produce effetti in relazione alla determinazione delle imposte dovute.

Come precisato dall'agenzia delle Entrate, ai fini della determinazione della maggiorazione del 110%, le spese rilevano nel loro ammontare fiscalmente deducibile e sono imputate a ciascun periodo d'imposta (secondo il principio di competenza delineato dall'articolo 109, commi 1 e 2 del Tuir), «*indipendentemente dai regimi contabili e dai principi contabili adottati dall'impresa, nonché dall'eventuale capitalizzazione delle stesse*» (provvedimento agenzia delle Entrate 15 febbraio 2022, n. 48243, paragrafo 4.3).

Sospensione degli ammortamenti

L'articolo 3, comma 5-quinquiesdecies, DI 30 dicembre 2021, n. 228 (Milleproroghe 2022) ha sostituito l'ultimo periodo del comma 7-bis dell'articolo 60, DI 104/2020 (Decreto Agosto) che, nella formulazione previgente (articolo 1, comma 711, Legge 234/2021) aveva esteso la misura della sospensione degli ammortamenti in bilancio ai «*solli soggetti che nell'esercizio di cui al primo periodo non hanno effettuato il 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali*». La formulazione poco chiara aveva fatto sorgere il dubbio che alcuni soggetti potessero essere esclusi dall'agevolazione (es. coloro che avessero effettuato ammortamenti in misura inferiore al 100%, come previsto dal documento interpretativo Oic 9).

Con la novella legislativa viene ora precisato che «*In relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia di SARSCoV-2, l'applicazione delle disposizioni del presente comma è estesa all'esercizio successivo a quello di cui al primo periodo*».

In pratica operano le regole applicabili in relazione ai bilanci in corso al 15 agosto 2020 anche ai bilanci dell'esercizio successivo (2021, per i soggetti «solari»).

In definitiva, l'opportunità è estesa a prescindere dal comportamento adottato in relazione al bilancio del 2020.

Restano invariate le modalità applicative della norma derogatoria. Pertanto:

- continua ad essere obbligatorio destinare a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata;
- resta obbligatorio fornire specifiche informazioni in Nota integrativa;
- continua ad essere ammessa la deducibilità fiscale (ai fini delle imposte dirette e dell'Irap) delle quote non transitate in Conto economico.

Rivalutazione e riallineamento dei valori civili

Sul tema le novità sono almeno due:

- 1) rivalutazione dei beni d'impresa;
- 2) rivalutazione/riallineamento di valori civili.

Quanto alla:

1) rivalutazione dei beni d'impresa, si prevede (articolo 110, comma 4-bis, Dl 14 agosto 2020, n. 104, Decreto Agosto) la possibilità di effettuare la rivalutazione dei beni d'impresa. Inizialmente la possibilità riguardava i soli bilanci dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (bilancio 2020, per i soggetti «solari»). La facoltà è stata estesa (articolo 1-bis, comma 1, Dl 22 marzo 2021, n. 41, Decreto Sostegni) anche al bilancio del secondo esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (bilancio 2021, per i soggetti «solari»), limitatamente ai beni non rivalutati nel bilancio precedente e solo ai fini civilistici.

Per i bilanci in corso al 31 dicembre 2021, inoltre, è ammessa anche:

- la rivalutazione a pagamento disposta dall'articolo 1, commi 696 e seguenti, Legge 160/2019 (Legge di bilancio 2020), a seguito della proroga disposta dall'articolo 12-ter, comma 1, Dl 8 aprile 2020, n. 23 (Decreto Liquidità);
- la rivalutazione gratuita in favore del settore alberghiero e termale (articolo 6-bis, Dl 23/2020);

2) rivalutazione/riallineamento di valori civili, la Legge di bilancio 2022 (articolo 1, commi 622-624, Legge 234/2021) ha inserito i commi 8-ter e 8-quater nell'articolo 110, Dl 104/2020 modificando i termini della deducibilità delle attività immateriali le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'articolo 103 del Tuir, sono deducibili in misura non superiore a un 1/18 del costo o del valore (commi 4, 8 e 8-bis del citato articolo 110) **(5)**. La norma - che opera per coloro che hanno dato rilevanza fiscale alla rivalutazione/riallineamento mediante versamento di un'imposta sostitutiva del 3% - dispone che, salvo che il contribuente non provveda al versamento di una nuova imposta sostitutiva, il maggior valore è deducibile in misura non superiore, per ciascun periodo d'imposta, ad 1/50 del

costo o del valore. L'imposta sostitutiva va versata nella misura prevista dall'articolo 176, comma 2-ter del Tuir, al netto dell'imposta sostitutiva del 3% su rivalutazione/riallineamento, in un massimo di due rate di pari importo.

La stretta si applica, oltre che in caso di cessione a titolo oneroso, anche nelle ipotesi di assegnazione ai soci o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o al consumo personale o familiare dell'imprenditore, come pure in caso di eliminazione dal complesso produttivo.

In alternativa, il soggetto che ha versato l'imposta sostitutiva del 3% può revocare gli effetti fiscali di rivalutazione/riallineamento, secondo modalità e termini che verranno stabiliti con provvedimento dell'agenzia delle Entrate, con conseguente diritto al rimborso o alla compensazione dell'imposta versata.

Effetti contabili delle scelte su rivalutazione/riallineamento	
Estensione a 50 anni dell'ammortamento dei maggiori valori iscritti	Occorre verificare la recuperabilità delle imposte differite attive da iscrivere in conseguenza della diversa misura dell'ammortamento civilistico (che per marchi e avviamento non può superare i 20 anni) rispetto ai nuovi limiti fiscali (OIC 25, paragrafi 41 e 42)
Versamento dell'ulteriore imposta sostitutiva	Va iscritto il debito a fronte della riduzione del saldo attivo di rivalutazione: ----- Saldo attivo di rivalutazione a Debiti tributari (voce A III di passivo di SP) (voce D12 di passivo di SP) -----
Rinuncia agli effetti	Si iscrive: - dapprima il credito per l'imposta sostitutiva oggetto di restituzione: ----- Crediti tributari a Saldo attivo di rivalutazione (voce C II 5-bis di attivo di SP) (voce A III di passivo di SP) ----- - e poi la riduzione del saldo attivo di rivalutazione, derivante dal venir meno della fiscalità differita attiva: ----- Saldo attivo di rivalutazione a Fondo imposte differite (voce A III di passivo di SP) (voce B II di passivo di SP) -----

Legge europea

Le novità – derivanti dall’allineamento della disciplina interna alla Direttiva 2013/34/Ue, non completamente recepita – sono state introdotte dalla Legge europea 2019-2020 (in particolare, si veda l’articolo 24, Legge 23 dicembre 2021, n. 238, in vigore dal 1° febbraio 2022 **(6)**) ed attengono, quanto al:

1) bilancio consolidato (articolo 25, Dlgs 127/1991), alla verifica delle soglie che ne obbligano la redazione.

Novità sul bilancio consolidato	
Imprese controllate	<p>Nel computo dei diritti di voto, da conteggiare ai fini della definizione di imprese controllate (articolo 26, commi 1-3, Dlgs 127/1991), si considerano anche quelli spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persone interposte, mentre non si considerano quelli spettanti per conto di terzi.</p> <p>I nuovi commi 3-bis e 3-ter, inseriti nel citato articolo 26, prevedono che la totalità dei diritti di voto dei soci dell’impresa partecipata debba essere ridotta dei diritti di voto inerenti alle azioni o alle quote detenute dall’impresa partecipata stessa (o da una sua controllata, o detenute da terzi per conto di tali imprese) e che le imprese controllate siano oggetto di consolidamento indipendentemente dal luogo in cui sono state costituite</p>
Limiti numerici per l’esonero dalla redazione	<p>Non sono soggette all’obbligo di redigere il bilancio consolidato le imprese controllanti che, unitamente alle imprese controllate, non abbiano superato, per due esercizi consecutivi, due dei seguenti limiti (articolo 27, comma 1, Dlgs 127/1991):</p> <ul style="list-style-type: none"> - 20.000.000 euro dell’attivo degli Stati patrimoniali; - 40.000.000 euro dei ricavi delle vendite e delle prestazioni; - 250 dipendenti occupati in media durante l’esercizio. <p>La novità consiste nel prevedere che la verifica dei suddetti limiti numerici possa essere effettuata, oltre che su base consolidata, anche su base aggregata (senza effettuare le operazioni di consolidamento). In quest’ultimo caso, però, i limiti numerici relativi agli attivi e ai ricavi sono maggiorati del 20%</p>

Informazioni da fornire circa l'elenco delle partecipazioni	Nella Nota integrativa, con riferimento alle altre partecipazioni in imprese controllate e collegate (articolo 38, comma 2, lettera d), Dlgs 127/1991), occorre riportare anche, per ciascuna impresa, l'importo del patrimonio netto e dell'utile o della perdita risultante dall'ultimo bilancio approvato. Tali informazioni possono essere omesse quando l'impresa controllata non è tenuta a pubblicare il suo Stato patrimoniale in base alle disposizioni della Legge nazionale applicabile (articolo 39, commi 1 e 1-bis, Dlgs 127/1991)
--	--

2) bilancio d'esercizio, i seguenti aspetti:

2a) società di persone partecipate da società di capitali. Se tutti i soci illimitatamente responsabili siano società di capitali (es. Spa, Srl), la società partecipata presenta il bilancio secondo le norme dettate per le società di capitali. Viene ora precisato che l'obbligo scatta anche nell'ipotesi in cui i soci illimitatamente responsabili siano società di capitali soggette al diritto di altro Stato della Ue (articolo 111-duodecies, disposizioni di attuazione del Codice civile; articolo 24, comma 1, Legge 238/2021);

2b) viene modificato l'articolo 2423-ter, comma 6, Codice civile, secondo cui «*sono vietati i compensi di partite*» al fine di precisare che, nei casi in cui la compensazione è ammessa dalla Legge, la società è tenuta ad indicare nella Nota integrativa gli importi lordi oggetto di compensazione. L'obbligo vale anche per i bilanci redatti in forma abbreviata (articolo 24, comma 2, lettere a) e b), Legge 238/2021).

L'OIC ha pubblicato alcuni **emendamenti ai principi contabili** per recepire le diverse novità contenute nell'articolo 24 della Legge europea 2019-2020.

Le bozze sono sottoposte a consultazione pubblica fino al 18 marzo 2022 e gli emendamenti si applicheranno ai primi bilanci con esercizio avente inizio a partire dal 1° gennaio 2021 o da data successiva.

Tra le precisazioni relative all'obbligo informativo della compensazione di partite, l'OIC precisa che:

- per tali si intendono le voci che devono figurare distintamente negli schemi di Stato patrimoniale e di Conto economico. Inoltre, si chiarisce che l'obbligo di informativa opera anche se la compensazione è prevista dai principi contabili nazionali emanati dall'OIC e non, invece, soltanto dalla Legge (OIC 12, paragrafo 18);
- nel caso la società abbia ricevuto contributi pubblici commisurati al costo di immobilizzazioni immateriali e li abbia contabilizzati a riduzione del costo dell'immobilizzazione (cd. metodo diretto), si indicano, nell'ambito dell'informativa

sulle movimentazioni delle immobilizzazioni (articolo 2427, comma 1, numero 2, Codice civile), il costo al lordo del contributo e il contributo (OIC 24, paragrafo 90). Quindi le informazioni sono analoghe a quelle dei contributi a fronte del costo delle immobilizzazioni materiali (OIC 16, paragrafo 91);

- in relazione alla compensazione di attività e passività tributarie, la società nella Nota integrativa dà informativa (OIC 25, paragrafo 94A) degli importi lordi dei crediti e debiti tributari compensati in base a quanto previsto dal documento OIC 25, paragrafo 33 **(7)**;
- occorre fornire informazioni delle imposte anticipate e differite incluse nella voce 20 del Conto economico;
- sono indicati nella Nota integrativa gli importi lordi degli utili e perdite su cambi inclusi nella voce C.17-bis) del Conto economico (OIC 26, paragrafo 55A).

2c) l'obbligo, per gli enti di investimento e le imprese di partecipazione finanziaria **(8)**, di presentare sempre la Nota integrativa e la Relazione sulla gestione. A questi soggetti non si applicano (articolo 2435-ter, comma 5, Codice civile; articolo 24, comma 2, lettera c), Legge 238/2021) le disposizioni inerenti alle semplificazioni per le micro-imprese, all'esonero dalla redazione della Relazione sulla gestione (articolo 2435-bis, comma 6, Codice civile), alla possibilità di raggruppare, nel bilancio in forma aggregata, i ratei e i risconti attivi passivi (rispettivamente, voce D dell'attivo patrimoniale e voce E del passivo patrimoniale) nelle precedenti voci dell'attivo e del passivo di Stato patrimoniale.

I medesimi soggetti sono tenuti sempre ad applicare, in sede di valutazione, l'articolo 2426, comma 1, numero 11-bis), Codice civile in tema di derivati e operazioni di copertura (cfr. OIC 32 e OIC 31);

2d) obbligo di indicazione della società di persone partecipata. Ai sensi dell'articolo 2361, comma 2, Codice civile, in caso di assunzione di partecipazioni in altre imprese comportante una responsabilità illimitata per le obbligazioni delle medesime, gli amministratori danno specifica informazione nella Nota integrativa del bilancio. Viene ora precisato che tra le indicazioni devono comparire *"la denominazione, la sede legale e la forma giuridica di ciascun soggetto partecipato"* (articolo 24, comma 2, lettera d), Legge 238/2021).

Titoli iscritti nell'attivo circolante

Per il bilancio 2021 non opera la deroga prevista dall'articolo 20-quater, DI 23 ottobre 2018 n. 119 che, in considerazione della situazione di turbolenza dei mercati finanziari, ha previsto una deroga ai criteri di valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante.

In particolare, per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali si era consentito di non svalutare i titoli e di mantenere i valori risultanti dal bilancio precedente.

La deroga – che inizialmente ha avuto effetti per l’anno 2018 – è stata prorogata per l’anno 2019 (Dm 15 luglio 2019) e per l’anno 2020 (Dm 17 luglio 2020).

Nessuna proroga è stata disposta per l’anno 2021, per cui i titoli iscritti nell’attivo circolante saranno soggetti a svalutazione in base al valore di realizzazione desumibile dall’andamento del mercato, fatta salva l’ipotesi di perdita durevole.

Continuità aziendale

Per i bilanci 2019 e 2020, elaborati in piena pandemia da Covid-19, sono state derogate le disposizioni relative alla verifica della sussistenza della prospettiva della continuità aziendale (articolo 7, DI 8 aprile 2020, n. 23, come interpretato dall’articolo 38-quater, DI 19 maggio 2020, n. 34). Nello specifico è stato previsto che, con riguardo alla valutazione delle voci e della prospettiva della continuazione dell’attività di cui all’articolo 2423-bis, comma 1, numero 1, Codice civile:

- nella predisposizione dei bilanci il cui esercizio è stato chiuso entro il 23 febbraio 2020 e non ancora approvati si poteva non tener conto delle incertezze e degli effetti derivanti dai fatti successivi alla data di chiusura del bilancio;
- nella predisposizione del bilancio di esercizio in corso al 31 dicembre 2020 si poteva far riferimento alle risultanze dell’ultimo bilancio di esercizio chiuso entro il 23 febbraio 2020.

Analoga deroga non è prevista per il bilancio 2021.

Pertanto, ai fini della valutazione delle voci e della prospettiva della continuità aziendale è richiesto far riferimento alle ordinarie disposizioni del Codice civile in tema di «*going concern*», come spiegate dal principio contabile OIC 11 (paragrafi 22 e seguenti).

Sul punto sarà opportuno prestare particolare attenzione all’informativa da fornire nella Nota integrativa e nella Relazione sulla gestione.

Prospettiva della continuità aziendale secondo l'OIC 11	
Situazione	Valutazione
Prospettiva della continuità aziendale	Le voci di bilancio sono valutate secondo la prospettiva della continuità dell’attività
Incertezze significative sulla continuità aziendale	Le voci di bilancio sono valutate secondo la prospettiva della continuità dell’attività, ma occorre indicare nella Nota integrativa i fattori

	di rischio e le incertezze (e le regioni che le qualificano come significative), le assunzioni effettuate, i piani aziendali per affrontare i rischi e le incertezze
Prospettiva della cessazione dell'attività, ma senza che si siano verificate le situazioni che accertino lo scioglimento della società	Le voci di bilancio sono valutate secondo la prospettiva della continuità dell'attività, ma tenendo conto del ridotto orizzonte temporale. La Nota integrativa accoglierà gli effetti sulla situazione patrimoniale ed economica della società
Prospettiva della cessazione dell'attività, con accertamento delle situazioni che accertino lo scioglimento della società	Le voci di bilancio non possono essere valutate secondo la prospettiva della continuità dell'attività: si applicano i criteri di funzionamento (fino alla messa in liquidazione della società), ma tenendo conto del ridotto orizzonte temporale

Perdite di capitale

Il Decreto Milleproroghe 2022 (articolo 3, comma 1-ter, DI 228/2021) ha esteso alle perdite emerse nell'esercizio in corso al **31 dicembre 2021** la disapplicazione di alcuni obblighi dettati dal Codice civile («sterilizzazione»), già prevista dal «decreto Liquidità» per le perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020 (articolo 6, DI 23/2020, come modificato dall'articolo 1, comma 266, Legge 178/2020 -Legge di bilancio 2021)

In sintesi:

- non operano le cause di scioglimento delle società di capitali per riduzione del capitale al di sotto del minimo legale e delle cooperative per perdita del capitale (articoli 2484, comma 1, numero 4) e 2545-duodecies, Codice civile);
- se la perdita riduce il capitale sociale al di sotto del minimo legale, l'assemblea va convocata senza indugio dagli amministratori e, in alternativa all'immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, essa può deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura del quinto esercizio successivo, fino al quale non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale;

Esempio

La società Verdi Srl presenta il bilancio 2021 con una perdita che, ordinariamente, richiederebbe l'immediata riduzione del capitale e il contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale.

Avvalendosi della facoltà prevista dal Decreto Liquidità, e prorogata dal Decreto Milleproroghe 2022 – ancorché gli amministratori convocheranno l'assemblea per informarla della situazione – i soci non saranno tenuti a prendere immediati provvedimenti.

Precisamente: il termine entro il quale la perdita 2021 deve risultare diminuita a meno di un terzo (articoli 2447 e 2482-ter, Codice civile), è posticipato al quinto esercizio successivo (ossia al 2026); l'assemblea che approva il bilancio di tale esercizio (es. nell'aprile 2027) deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.

- le perdite emerse nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2021 vanno distintamente indicate nella Nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio.

Note:

1) Articolo 1, comma 1, Dl 201/2011 e articolo 3, Dm 3 agosto 2017.

2) In questo caso occorre effettuare una comunicazione telematica all'agenzia delle Entrate (provvedimento agenzia delle Entrate 17 settembre 2021, n. 238235) a partire dal 20 novembre 2021 e fino alla scadenza del termine ordinario per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020 (quindi, fino al 30 novembre 2022, per i soggetti «solari»).

3) Nella dichiarazione dei redditi nella quale il credito d'imposta va indicato (articolo 4.3, provvedimento agenzia delle Entrate 17 settembre 2021, n. 238235).

4) Il cessionario può utilizzare il credito con le stesse modalità previste per il soggetto cedente), come pure cederlo successivamente ad altri soggetti (articolo 5, provvedimento agenzia delle Entrate 238235/2021).

5) Si tratta di disposizioni che disciplinano la rivalutazione dei beni dei soggetti non IAS, il riallineamento per i soggetti IAS e il riallineamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali.

6) L'articolo 24, comma 4, Legge 238/2021 dispone, con riguardo alla decorrenza, che le disposizioni contenute nella norma si applicano al bilancio relativo al primo esercizio

successivo a quello chiuso o in corso al 31 dicembre 2019 (2020, per i soggetti «solari»). In pratica, si tratta di bilanci che, verosimilmente, sono già stati approvati e depositati presso il Registro delle imprese.

7) Secondo cui, ai fini della classificazione in bilancio, la società effettua la compensazione dei crediti e debiti tributari solo se ha un diritto legale a compensare gli importi rilevati in base alla legislazione fiscale e intende regolare i debiti e i crediti tributari su base netta mediante un unico pagamento.

8) Si tratta dei soggetti individuati dall'articolo 2, numeri 14) e 15), Direttiva 2013/34/Ue, per il quale sono:- enti di investimento le imprese il cui unico oggetto è l'investimento dei propri fondi in valori mobiliari diversi, valori immobiliari e altre attività con l'unico scopo di ripartire i rischi d'investimento e di far beneficiare i loro investitori dei risultati della gestione delle loro attività, incluse le imprese collegate a enti di investimento a capitale fisso, se l'unico oggetto di tali imprese collegate è l'acquisto delle azioni completamente liberate emesse da tali enti di investimento;- imprese di partecipazione finanziaria le imprese il cui unico oggetto è l'acquisizione di partecipazioni in altre imprese, nonché la gestione e la valorizzazione di tali partecipazioni, senza coinvolgimenti diretti o indiretti nella gestione di tali imprese.

In Redazione: Paolo Di Gregorio