



TAX, VAT, CUSTOMS, LEGAL, ACCOUNTING

Marzo 2022

SOMMARIO

1. FISCALITÀ NAZIONALE
Il congelamento delle perdite rilevanti come strumento societario di difesa dal Covid
A cura di dott.ssa Carlotta Selletti
2. DOGANE
Conflitto Russia – Ucraina: impatto sull’export e customs
A cura di avv. Vincenzo Cristiano
3. IVA
Decreto Bollette in Gazzetta Ufficiale: annullati gli oneri di sistema e ridotta l’Iva sul gas
A cura di avv. Vincenzo Cristiano
4. ACCERTAMENTO TRIBUTARIO/RISCOSSIONE
In videochiamata con l’Agenzia: il servizio è attivo
A cura di avv. Vincenzo Cristiano
5. LEGALE
Cessione di ramo d’azienda. Il requisito della preesistenza e il ramo “labour intensive”
A cura di Avv. Carlo Maria Cattaneo
6. ACCOUNTING
Aggiornamenti su note di credito e procedure concorsuali
A cura di dott. Mattia Piasini
7. ACCOUNTING
Sospensione degli ammortamenti per l’esercizio 2021
A cura di dott. Mattia Piasini

IL CONGELAMENTO DELLE PERDITE RILEVANTI COME STRUMENTO SOCIETARIO DI DIFESA DAL COVID

Gli emendamenti al Decreto "Milleproroghe" (D.L. 228/2021) hanno previsto che, come per le perdite prodotte nell'esercizio in corso al 31 dicembre 2020, anche le perdite imputabili all'esercizio in corso al 31 dicembre 2021 potranno essere ripianate entro il quinto esercizio successivo ovvero entro il 31 dicembre 2026.

La norma fa specifico rinvio all'art. 6 del D.L. 8 aprile 2020, n. 23, (cd. "Decreto Liquidità") successivamente riscritto e sostituito dall'art. 1, comma 266, della L. n. 178 del 30 dicembre 2020 (cd. "Legge di Bilancio 2021") ed è riservata, così come era stato previsto nel 2020, alle società a responsabilità limitata (S.r.l.), alle società per azioni (S.p.A.), alle società in accomandita per azioni (S.a.p.a.) e alle società cooperative.

Si fa sempre riferimento alle sole perdite "rilevanti" ossia quelle che riducono di oltre un terzo il capitale sociale ai sensi dell'art. 2446 c.c. per le società per azioni, l'art. 2482-bis c.c. per le società a responsabilità limitata e che riducono il capitale sociale di oltre un terzo portandolo al di sotto del minimo legale, ai sensi all'art. 2447 c.c. per le società per azioni e l'art. 2482-ter c.c., per le società a responsabilità limitata.

È bene sottolineare che né la prima formulazione della norma, né la versione aggiornata risultante dalla Legge di Bilancio 2021 hanno derogato alla disposizioni in materia: resta quindi fermo il dovere degli amministratori di accertare tale perdita rilevante e di convocare "senza indugio" l'assemblea per gli "opportuni provvedimenti", sottoponendo a quest'ultima una situazione patrimoniale ad hoc che dia conto dell'entità delle perdite maturate, non operando la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale. La normativa emergenziale non prevede nemmeno deroghe all'applicazione di altre norme di legge rispetto alle quali rileva la sussistenza di perdite del capitale sociale: in particolare, continuano ad applicarsi l'art. 2433, comma 3, c.c. che pone il divieto di distribuzione di utili in caso di perdite, nonché l'art. 2412, comma 1, c.c. che individua nelle risultanze del patrimonio netto il limite quantitativo all'emissione di obbligazioni.

Deve, inoltre, essere precisato che le perdite alle quali è applicabile la norma non devono rappresentare una conseguenza diretta del Covid-19, dal momento che una

crisi sistemica come quella derivante dalla situazione pandemica non permette di identificare un singolo fattore a cui imputare in toto l'emersione delle perdite.

La previsione di cui all'art. 6, comma 2, D.L. n. 23/2020 e valida anche per il 2021, dispone che il cosiddetto "anno di grazia" (vale a dire l'esercizio successivo a quello nel quale matura la perdita che diminuisce il capitale sociale di oltre un terzo, la quale tuttavia non porta il capitale sociale al di sotto del minimo legale), può ora essere considerato come un "quinquennio di grazia". È chiaro che risultati degli esercizi 2022-2026 contribuiranno a diminuire o ad aumentare la perdita emersa nel corso dell'esercizio 2021, ma la situazione ovviamente auspicabile è quella per la quale al termine del 2026 le perdite complessive risultino essere inferiori al limite del terzo del capitale sociale, il che permetterebbe all'assemblea di non dover nemmeno procedere alla riduzione dello stesso così come disposto dal Codice Civile. Il pregio della previsione contenuta nell'art. 6, comma 1 del Decreto Liquidità è di consentire anche alle società con esercizio non coincidente con l'anno solare di poter fruire dei benefici previsti, laddove la perdita emerga, ad esempio, nei mesi del 2022 ricompresi nell'esercizio.

In sintesi, la ratio sottesa a tale intervento è quella di evitare, da un lato, la messa in liquidazione di società che si trovino in situazioni di deficit patrimoniale a causa di perdite straordinarie ed imprevedibili generate dalla pandemia da Covid-19, dall'altro lato, che gli amministratori di un elevato numero di società in perdita siano esposti alla responsabilità per gestione non conservativa ai sensi dell'art. 2486 c.c.

In conclusione, è chiaro come la proroga dell'efficacia dell'art. 6 del Decreto Liquidità offra un'opportunità tanto favorevole per le società quanto potenzialmente delicata circa i doveri di monitoraggio continuo degli amministratori e dei sindaci e le responsabilità che ne derivano. Nel caso in cui, una volta terminata la sospensione e ristabilito il regime ordinario, l'impresa si trovi ancora in difficoltà finanziarie, dal momento che (salvo ulteriori proroghe), le perdite maturate nel 2022 torneranno a seguire il regime ordinario, difficilmente imprese già in difficoltà prima della pandemia e ulteriormente provate da quest'ultima potranno (nonostante le agevolazioni accordate) evitare l'applicazione della disciplina codicistica sospesa e il conseguente ricorso agli strumenti concorsuali.

CONFLITTO RUSSIA – UCRAINA: IMPATTO SULL'EXPORT E CUSTOMS

Pur in presenza di una situazione in costante evoluzione, possiamo tracciare le prime indicazioni sulla portata ed effetti delle sanzioni in vigore nei confronti della Russia.

Le restrizioni riguardano prevalentemente alcune categorie merceologiche, già ricomprese nel Regolamento UE 833/2014 (beni a duplice uso e beni declinati nell'allegato II del regolamento) che con le disposizioni dell'UE degli ultimi giorni sono state ulteriormente implementate (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/?uri=CELEX:02014R0833-20190709>).

Inoltre, vige il Regolamento (UE) n. 269/2014 (concernente misure restrittive relative ad azioni che compromettono o minacciano l'integrità territoriale, la sovranità e l'indipendenza dell'Ucraina).

Per una panoramica di dettaglio delle sanzioni già in vigore prima della attuale crisi si rimanda ad un documento di sintesi dell'Agenzia ICE reperibile al link seguente (<https://www.ice.it/it/sites/default/files/inline-files/NOTA%20MISURE%20RESTRITTIVE%20FR%20SANZIONI%20UE%20febbraio%202021.pdf#:~:text=Ci%C3%B2%20considerato%2C%20ricordiamo%20che%20le%20sanzioni%20europee%20nei%20elencate%20nella%20versione%20consolidata%20del%20Regolamento%20UE%20269%2F2014>)

Come (tristemente) noto, lo scorso 23 febbraio l'Unione europea ha adottato un pacchetto di ulteriori misure restrittive relative ad azioni che compromettono o minacciano l'integrità territoriale, la sovranità e l'indipendenza dell'Ucraina, tra le quali misure di congelamento di fondi e risorse economiche nei confronti di soggetti designati.

Il testo degli atti normativi adottati, che modificano ed attuano il Regolamento (UE) n. 269/2014, è consultabile al seguente link del sito dell'Unione europea: Publications Office (europa.eu) (REGOLAMENTO (UE) 2022/259)

(<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2022:042:FULL&from=EN>)

Il 25 febbraio l'Unione europea, visto l'aggravarsi della situazione in Ucraina, ha adottato ulteriori misure restrittive, che modificano il Regolamento (UE) n. 833/2014 e ha ampliato l'elenco dei soggetti designati

che figura nell'allegato I del Regolamento (UE) n. 269/2014. Il testo degli atti normativi adottati, è consultabile ai seguenti link del sito dell'Unione europea: Publications Office (europa.eu) (REGOLAMENTO (UE) 2022/328:

fare riferimento all'allegato VI per i dettagli sulle merci coinvolte dalle restrizioni

Publications Office (europa.eu) (REGOLAMENTO DI ESECUZIONE (UE) 2022/332) (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2022:053:FULL&from=IT>)

Il 26 febbraio l'Unione europea ha adottato ulteriori misure restrittive, che modificano il Regolamento (UE) n. 833/2014, tra le quali il divieto di ogni operazione con la Banca centrale di Russia.

Il testo degli atti normativi adottati, è consultabile al seguente link del sito dell'Unione europea: Publications Office (europa.eu) (REGOLAMENTO (UE) 2022/334) (<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=OJ:L:2022:057:FULL&from=IT>)

Come previsto dalla normativa dell'Unione, le sanzioni riguardano specifiche categorie merceologiche, il settore finanziario e restrizioni destinate a specifiche persone fisiche e giuridiche e per alcune categorie di beni l'export deve essere autorizzato con specifica autorizzazione rilasciata dall'Autorità competente (MAECI per l'Italia).

Non vi è al momento, pur in attesa di preannunciate nuove sanzioni, un divieto generale sull'esportazione, né quindi per gli uffici camerali, un divieto di rilasciare certificati di origine, ma, come da molte Camere di Commercio indicato, le imprese devono essere consapevoli che:

- dovranno a monte verificare se i loro beni rientrano nelle categorie soggette a restrizione da parte dell'UE, ma anche da parte della stessa Federazione russa;
- attenzione particolare dovrà essere posta per i beni cosiddetti "a duplice uso"; per eventuali dubbi dovrà essere interpellata l'Autorità nazionale – UAMA (Unità per le autorizzazioni dei materiali di armamento) responsabile anche per il rilascio delle autorizzazioni previste per l'esportazione, il trasferimento, l'intermediazione, l'assistenza tecnica ed il transito dei prodotti a duplice uso e delle autorizzazioni, per il commercio, diretto e indiretto, di prodotti listati per effetto di misure restrittive unionali.

- in caso di dubbio verificare con la suddetta Autorità se i propri prodotti rientrano tra quelli che necessitano di autorizzazione (https://www.esteri.it/mae/resource/doc/2020/02/podotti_listati_per_effetto_di_misure_restrittive_ue_0.pdf)
- verificare che i beni non siano destinati alle persone fisiche e giuridiche coinvolte dalle sanzioni;
- monitorare i diversi Regolamenti e delle Decisioni raccolte nella sezione speciale crisi Russia-Ucraina sul portale ADM (<https://www.adm.gov.it/portale/disposizioni-dell-union-europea>)
- tenere in considerazione che le misure restrittive a livello finanziario (sempre più rigide) possono generare il blocco dei pagamenti bancari e quindi mettere a rischio il ricevimento dei pagamenti dai clienti;
- per completezza si chiarisce che l'Unione europea ha adottato misure sanzionatorie che colpiscono, inter alia, le regioni di Donetsk e Lugansk, altresì dette Repubblica Popolare di Donetsk e Repubblica Popolare di Lugansk.

È pertanto opportuno che chiunque intrattenga relazioni commerciali o finanziarie con le regioni orientali dell'Ucraina effettui una ricognizione circa la presenza o meno nella propria anagrafica di società (clienti o fornitori) con sede nei suddetti territori critici, per valutare l'esposizione al rischio sanzionatorio.

Un primo e agevole strumento per individuare tali società consiste nel prestare attenzione al codice postale delle loro sedi. Infatti, proprio come in Italia, anche in Ucraina il codice di avviamento postale (CAP) è composto da cinque cifre. Le prime due cifre del CAP della regione di Donetsk vanno da 83 a 87, mentre quelle di Lugansk vanno da 91 a 94.

Occorre in proposito considerare che, data la presa di controllo di tali territori da parte della Federazione Russa non è possibile escludere che tali codici verranno cambiati in futuro.

Lo Studio AC Avvocati e Commercialisti (team Customs) rimane a disposizione dei propri clienti per effettuare l'analisi dei prodotti e valutare la migliore strategia doganale per le operazioni di import/export in materia.

DECRETO BOLLETTE IN GAZZETTA UFFICIALE, ANNULLATI GLI ONERI DI SISTEMA E RIDOTTA L'IVA SUL GAS

Dopo l'approvazione da parte del Consiglio dei Ministri lo scorso 18 febbraio, il cosiddetto decreto "Bollette" è finalmente approdato sulla Gazzetta Ufficiale n. 50 del 1° marzo 2022.

Il Decreto-legge n. 17/2022, recante "misure urgenti per il contenimento dei costi dell'energia elettrica e del gas naturale, per lo sviluppo delle energie rinnovabili e per il rilancio delle politiche industriali", ha previsto, tra le altre disposizioni, anche:

- la riapertura dei termini per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni e delle partecipazioni;
- la proroga delle misure sui prestiti garantiti;
- l'autorizzazione alla spesa per gli interventi relativi all'emergenza Covid-19;
- gli aiuti mirati per il settore della microelettronica, dell'autotrasporto e automotive.

Ma la parte più consistente del provvedimento è destinato alle misure per l'efficienza energetica e la riconversione, oltre che agli altri interventi a favore delle imprese e delle utenze domestiche.

Le numerose disposizioni pensate per ridurre il caro energia interessano direttamente sia i clienti domestici che il sistema industriale.

Per ridurre gli aumenti che si sono registrati in campo energetico, il DL n. 17/2022 prevede, in primo luogo, l'annullamento, per il secondo trimestre 2022, delle aliquote relative agli oneri generali di sistema applicate alle utenze domestiche e alle utenze non domestiche in bassa tensione, per altri usi, con potenza disponibile fino a 16,5 kW, oltre che per quelle con potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW, anche connesse in media e alta/altissima tensione o per usi di illuminazione pubblica o di ricarica di veicoli elettrici in luoghi accessibili al pubblico.

Inoltre, dispone una riduzione dell'IVA e degli oneri generali nel settore del gas, con l'applicazione dell'aliquota IVA del 5% sulle somministrazioni di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di aprile, maggio e giugno 2022.

Analogamente, è previsto il rafforzamento del bonus sociale elettrico e gas, con l'attribuzione, per il secondo trimestre dell'anno 2022, di agevolazioni relative alle tariffe per la fornitura di energia elettrica e di gas riconosciute ai clienti domestici economicamente svantaggiati ed ai clienti domestici in gravi condizioni di salute.

Infine, da ricordare la previsione di un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta:

- pari al 20 per cento delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2022, a favore delle imprese energivore;
- pari al 15 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del gas, consumato nel primo trimestre solare dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale, qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al medesimo trimestre, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei Mercati Energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30 % del corrispondente prezzo medio riferito al primo trimestre dell'anno 2019.

Vedasi:

<https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2022/03/01/22G00026/sg>

IN VIDEOCHIAMATA CON L'AGENZIA: IL SERVIZIO E' ATTIVO

Attivo dal 28 febbraio il servizio di videochiamata per dialogare "faccia a faccia" con i funzionari dell'Agenzia delle entrate.

Il nuovo canale di contatto permette di ricevere assistenza con una semplice videocall direttamente dal proprio computer, tablet o smartphone, assicurando il costante dialogo tra contribuente e Fisco. "Con il nuovo servizio di videochiamata è adesso possibile prenotare un appuntamento online e dialogare con un funzionario dell'Agenzia delle entrate direttamente da casa o dal luogo in cui ci si trova" - spiega il direttore Ernesto Maria Ruffini - "Non sarà quindi più necessario recarsi di persona ad uno sportello né fare la coda. Comunicare con il fisco diventa più facile e compatibile con gli impegni della vita quotidiana: una concreta semplificazione per venire incontro alle esigenze dei cittadini".

La nuova modalità si dimostra efficace non solo in fase di assistenza ma anche per l'erogazione di quei servizi per i quali è richiesta l'identificazione, operazione notevolmente semplificata tramite interazione video.

L'attivazione del servizio può avvenire secondo due modalità:

- su richiesta dell'utente interessato, prenotando un appuntamento:

- su input dell'ufficio, tramite e-mail, nel caso in cui il funzionario lo prospetti al contribuente, per una più efficace ed efficiente trattazione della pratica. In tale ipotesi, l'accettazione da parte del contribuente delle condizioni del servizio è condizione necessaria per l'interazione in videochiamata.

In entrambi i casi, il funzionario che svolgerà la videochiamata invia all'utente, il giorno prima dell'appuntamento, via e-mail, il link per l'accesso alla videochiamata.

Il nuovo canale di contatto costituisce, pertanto, una delle modalità con cui l'utente può chiedere un servizio, prenotandolo mediante l'applicativo Cup. L'interessato accede, secondo le ordinarie procedure, alla sezione del sito "Prenota un appuntamento" o all'App "AgenziaEntrate", seleziona la linea di appuntamento in videochiamata e fissa un appuntamento, scegliendo la data e l'ora, con il proprio ufficio di riferimento (per residenza, sede legale o sede di registrazione di un atto) o quello che ha in carico la sua pratica. In questa fase, eventuali documenti da condividere potranno essere scambiati via e-mail. E' importante che durante la videocall il contribuente abbia a disposizione tutta la documentazione necessaria per l'erogazione del servizio richiesto, in modo da utilizzare al meglio il tempo dell'appuntamento.

In questa prima fase sono state attivate, per l'ambito dei servizi, tre macro linee: per l'area Registro, quella "Atti e successioni"; per l'area delle imposte dirette è operativa la linea "Dichiarazioni e rimborsi"; per l'area identificazione del contribuente, quella "Codice fiscale e duplicato Tessera sanitaria".

Al fine di tutelare la riservatezza di tutte le persone coinvolte, l'Amministrazione non effettuerà alcuna videoregistrazione, né registrazione audio né acquisizione di immagini durante il collegamento e l'utente dovrà impegnarsi a fare altrettanto.

Per identificare correttamente l'utente, gestire la sua posizione fiscale e assisterlo, durante la videochiamata, l'operatore potrà richiedere alcuni dati personali, ulteriori rispetto a quelli già in possesso dell'Agenzia (come nome e cognome, codice fiscale, e-mail, eccetera), necessari per lo svolgimento del servizio: il rifiuto a fornirli comporterà l'impossibilità di continuare l'interazione a distanza.

Per questi e per tutti i dati sensibili del contribuente, l'Agenzia delle entrate adotta misure di sicurezza, affinché vengano trattati in modo adeguato e conforme alle finalità per cui sono stati raccolti ed evitare che le informazioni vengano alterate, distrutte, perse, sottratte o utilizzate impropriamente o illecitamente.

CESSIONE DI RAMO D’AZIENDA. IL REQUISITO DELLA PREESISTENZA E IL RAMO “LABOUR INTENSIVE” (Cass. civ., Ord., 27 gennaio 2022, n. 2392)

Con l’ordinanza in commento la Cassazione si è pronunciata nuovamente in tema di cessione di ramo d’azienda.

La vicenda giudiziaria trae origine dal trasferimento di un ramo di azienda editrice composto prevalentemente da beni immateriali strumentali all’esercizio dell’attività editoriale nonché dai contratti di lavoro stipulati con i giornalisti addetti alla redazione di talune pubblicazioni periodiche.

La regolarità dell’operazione veniva contestata da uno dei giornalisti coinvolti, che domandava al Tribunale di Milano di accertare la continuità del suo rapporto di lavoro con la società cedente (e non con la società cessionaria, come disporrebbe l’art. 2112 c.c. per i casi di trasferimento d’azienda o di ramo).

L’attore sosteneva che il complesso di beni e rapporti giuridici trasferiti alla cessionaria non possedeva i requisiti necessari per essere qualificato come un autonomo ramo d’azienda e – pertanto – non poteva trovare applicazione l’art. 2112 c.c. in tema di successione nei contratti di lavoro.

Il Tribunale rigettava la domanda sostenendo che il trasferimento di una testata giornalistica, se avvenuto unitamente al trasferimento di altri beni strumentali all’attività editoriale, ben poteva qualificarsi come cessione di ramo d’azienda; sicché, l’avvicendamento tra cedente e cessionaria nel ruolo di datore di lavoro doveva considerarsi regolarmente avvenuto. In senso conforme si pronunciava anche la Corte d’appello di Milano, adita in secondo grado.

La parte soccombente ricorreva quindi per la cassazione della sentenza d’appello, ma la Suprema Corte rigettava il ricorso ribadendo con la propria motivazione due principi di diritto che, sebbene consolidati nella giurisprudenza di legittimità, meritano di essere qui riproposti.

(1) In primo luogo, la Cassazione ribadiva che perché sussista il trasferimento di un ramo di azienda ai sensi dell’art. 2112 c.c., il ramo deve preesistere al trasferimento: in questo senso, “identificare” il ramo di

azienda significa “ritagliare” una struttura che già esiste e che conserva la sua identità nel trasferimento.

Sul punto giova ricordare che, a partire dal 2003, l’art. 2112 c.c. definisce il ramo d’azienda come “articolazione funzionalmente autonoma di un’attività economica organizzata, identificata come tale dal cedente e dal cessionario al momento del suo trasferimento”.

Per la giurisprudenza maggioritaria, tuttavia, l’inciso “al momento del suo trasferimento” non significa che il ramo possa essere creato ad hoc al momento del trasferimento. Per ramo d’azienda deve quindi intendersi ogni entità economica organizzata in maniera stabile, la quale, in occasione del trasferimento, conservi la propria identità; il che presuppone, comunque, una preesistente entità produttiva funzionalmente autonoma e non anche una struttura produttiva meramente identificata dalle parti con il negozio traslativo (in senso conforme cfr. Cass., 8 novembre 2018, n. 28593; Cass., 15 aprile 2014, n. 8757; Cass., 6 giugno 2007, n. 13270).

(2) In secondo luogo, la Cassazione si allineava a quella giurisprudenza che riconosce il concetto “smaterializzato” di azienda (cfr. Cass., 8 novembre 2018, n. 28593; Cass., 10 giugno 2014 n. 13057; Cass., 7 marzo 2013, n. 5678). La Corte ammette cioè che il trasferimento ex art. 2112 c.c. possa avere ad oggetto anche un gruppo di lavoratori, senza alcun supporto di beni materiali (cd. ramo labour intensive). A condizione, però, che essi lavorino in modo stabilmente organizzato e siano accomunati da particolare know how (o comunque dall’utilizzo di marchi, brevetti, copyright) che permette loro di svolgere una determinata attività economica.

Muovendo da tali principi di diritto, la Suprema Corte rigettava il ricorso confermando la validità della cessione di ramo d’azienda. Da un lato, infatti, rilevava come il ramo d’azienda oggetto di trasferimento fosse costituito da “un gruppo organizzato di dipendenti stabilmente assegnato ad un compito comune”; e dall’altro, come tale gruppo costituisse senza dubbio “entità preesistente al trasferimento”.

AGGIORNAMENTI SU NOTE DI CREDITO E PROCEDURE CONCURSUALI

Come noto, l'art. 18 del Decreto Legge 25 maggio 2021 n. 73 (cd decreto "Sostegni-bis") ha modificato la disciplina delle variazioni in diminuzione nei casi di mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente sottoposto a una procedura concorsuale avviata a partire dal 26 maggio 2021.

La modifica all'art. 26 del DPR 633/72 succitata ha, infatti, anticipato la possibilità riconosciuta al cedente o prestatore di effettuare la variazione in diminuzione relativa alle fatture emesse verso i predetti soggetti, individuando, altresì, il *dies a quo* dal quale tale variazione può essere operata.

In particolare, nel caso in cui il mancato pagamento sia dovuto all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, la variazione in trattazione può essere effettuata a partire dalla data di apertura della procedura concorsuale (e non più all'esito infruttuoso della stessa), ossia la data:

- della sentenza dichiarativa del fallimento;
- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Dato atto dell'anticipazione del momento dell'emissione della nota di credito, a fronte di una procedura concorsuale appena avviata, anche al fine di non perdere la possibilità di ottenere un incasso (anche solo parziale) del credito, è sorto il dubbio se la variazione in diminuzione dovesse essere fatta in rettifica della sola imposta o anche della base imponibile.

Sul punto, oltre all'art. 90, par. 1, della direttiva 2006/112/Ce, è già intervenuta l'Agenzia delle Entrate dapprima con la risoluzione n. 127/2008 (secondo la quale la variazione in diminuzione deve *"essere rappresentativa sia della riduzione dell'imponibile che della relativa imposta. Una nota di variazione che tenga conto della sola imposta non riscossa andrebbe a scindere l'indissolubile collegamento esistente tra imposta ed operazione imponibile"*), e poi, più di recente, con la risposta all'interpello n. 801/2021 (che ha ribadito

il principio secondo il quale, in caso di concordato preventivo, non sarebbe stata ammissibile l'emissione di note di credito a rettifica della sola imposta).

Più nello specifico, la già menzionata risoluzione n. 127/E del 3 aprile 2008 precisa chiaramente che *"la somma di [...] euro non percepita potrà essere oggetto della nota di variazione, purché ripartita proporzionalmente tra imponibile ed imposta (secondo le aliquote IVA di riferimento delle operazioni originarie)"*.

Parafrasando, quindi, la predetta prassi amministrativa e l'ulteriore circolare n. 4/2015, R.M. n. 187/2000, C.M. n. 1/94, le note di variazione aventi ad oggetto la sola imposta sarebbero limitate ai soli casi di rettifica di un'operazione a cui sia stata erroneamente applicata (in tutto o in parte) l'imposta.

Esempi di queste casistiche possono essere:

- le operazioni considerate imponibile che avrebbero dovuto essere esenti, non imponibili o non soggetta ad IVA;
- le operazioni a cui sono state applicate aliquote maggiori rispetto a quelle previste.

Per non perdere la possibilità di incassare (anche solo in parte) il proprio credito, è pertanto consigliabile fare esplicita menzione del motivo per cui viene emessa la nota di variazione, precisando che l'emissione del documento fiscale non va assunta come definitiva rinuncia all'importo vantato nei confronti del fallito ma che viene effettuata ai sensi dell'art. 26 comma 3-bis del DPR 633/72, così come modificato dall'art. 18 del Decreto Legge 25 maggio 2021 n. 73.

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI PER L'ESERCIZIO 2021

Con il Ddl di bilancio 2022 è stato rinnovato il regime derogatorio di cui all'art. 60 comma 7-bis ss. del DL 104/2020 (che ha consentito di sospendere gli ammortamenti nei bilanci relativi all'esercizio 2020), anche ai bilanci relativi all'esercizio 2021.

Se inizialmente tale deroga sembrava potesse essere estesa solo ai soggetti che avevano optato per la sospensione totale degli ammortamenti nel bilancio 2020, con l'emissione (e la successiva modifica in conversione in legge) del decreto Milleproroghe, tale limitazione è venuta meno, ampliando, di fatto, il campo di applicazione per via del momento economico che si sta vivendo.

In deroga all'art. 2426 n.2 Codice Civile, pertanto, per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali è possibile sospendere fino al 100% degli ammortamenti dei beni materiali e immateriali anche per l'esercizio 2021, con conseguente prolungamento del piano di ammortamento originario.

Anche se le recenti norme non ne fanno espresso richiamo, resta comunque valida la disposizione dell'art. 60, comma 7-ter, D.L. n. 104/2020, secondo cui la sospensione degli ammortamenti comporta l'obbligo di destinare a riserva indisponibile la quota di utile (o, se non capiente, delle riserve disponibili) corrispondente all'importo degli ammortamenti sospesi.

Tale quota, quindi, andrebbe a sommarsi a quella già destinata con riferimento all'eventuale sospensione degli ammortamenti riferiti all'anno 2020.

L'eventuale sospensione nel corso del 2021 porta, altresì, all'indicazione in nota integrativa delle seguenti informazioni rilevanti:

- le ragioni che hanno portato a decidere per l'accesso al regime derogatorio di cui trattasi;
- le indicazioni in merito all'iscrizione, e al relativo importo, della riserva indisponibile sopra menzionata;

- l'impatto della deroga sulla rappresentazione della situazione patrimoniale, finanziaria e del risultato economico d'esercizio.

Come già precisato nella risposta all'interpello n. 607 del 17 settembre 2021, inoltre, in deroga al principio di derivazione, è ammessa la facoltà (non l'obbligo) della deduzione degli ammortamenti sospesi dal reddito imponibile, sia ai fini IRES che IRAP. Facoltà che, se esercitata, porterebbe alla conseguente iscrizione delle relative imposte differite, trattandosi di deduzioni anticipate rispetto alla reale imputazione a conto economico.

La perdita durevole di valore

Corre l'obbligo ricordare che nel documento interpretativo n. 9, la Fondazione OIC ha precisato che la deroga in esame non consente di escludere l'applicazione di tutte le altre disposizioni relative al trattamento contabile delle immobilizzazioni materiali e immateriali.

Restano, pertanto, a tutti gli effetti efficaci tutti gli altri precetti relativi alle immobilizzazioni.

Esempio lampante è quello relativo al tema delle perdite durevoli di valore di cui all'art. 2426, comma 1, n. 3, c.c., secondo cui *"l'immobilizzazione che, alla data della chiusura dell'esercizio, risulti durevolmente di valore inferiore a quello determinato secondo i numeri 1) e 2) deve essere iscritta a tale minore valore"*.

Secondo quanto sopra, pertanto, anche nel caso in cui si opti per la sospensione degli ammortamenti, il redattore del bilancio è comunque tenuto a verificare il valore dell'immobilizzazione e se lo stesso non debba essere comunque ridotto.

Tale precisazione risulta, oggi, ancor più importante alla luce dell'ampliamento del periodo di possibile sospensione degli ammortamenti (ora biennale), che richiede un'ancor maggiore attenzione in sede di redazione di bilancio e, nello specifico, di valutazione delle immobilizzazioni e delle possibili perdite durevoli di valore.

INIZIATIVE EDITORIALI ED ATTIVITÀ PUBBLICISTICA

Lo Studio AC Avvocati e Commercialisti dedica ampie risorse allo sviluppo dell'attività di pubblicistica sia in termini editoriali sia mediante la partecipazione dei suoi professionisti come relatori a seminari e convegni di aggiornamento e formazione professionale specialistica.

In particolare, mediante contributi pubblicati sulle principali riviste legali e tributarie italiane, monografie e libri di approfondimento tematico, viene focalizzata l'attenzione sulle principali aree di attività dello Studio instaurando una dialettica costante tra formazione permanente, pratica professionale, condivisione della conoscenza.

Gli articoli e i contributi del Centro Studi, pubblicati sulle principali testate del settore (Italia Oggi, Il Sole 24 Ore, Euroconference, Maggioli Editore, Fiscopiù, ...) sono raccolti nella sezione "Pubblicazioni" del nostro portale web: <http://actaxlaw.com/pubblicazioni/>

CONTACTS

Per ulteriori richieste o approfondimenti sugli argomenti trattati, ed in generale su ogni altro argomento connesso, contattare uno dei seguenti riferimenti:

Centro Studi AC
centrostudiac@actaxlaw.com

Dott. Albonico Davide
davide.albonico@actaxlaw.com

Avv. Cristiano Vincenzo
vincenzo.cristiano@actaxlaw.com

Dott.ssa Levi Ilaria
ilaria.levi@actaxlaw.com



AC AVVOCATI E COMMERCIALISTI

MILANO Piazzale Luigi Cadorna, 2 - 20123 Milano | Tel. +39 02 872 878 00 - Fax +39 02 872 877 86

www.actaxlaw.com

Le opinioni, notizie ed informazioni ivi contenute hanno carattere esclusivamente divulgativo ed informativo, e non possono essere considerate sufficienti per l'adozione di decisioni o per l'assunzione di impegni di qualsiasi natura.

Questa pubblicazione, che non rappresenta l'espressione di un parere professionale, è stata redatta a cura dei professionisti dello Studio AC. Nonostante l'attenzione con cui è preparata, AC Avvocati e Commercialisti e i suoi Professionisti non possono essere ritenuti responsabili di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento, né di eventuali decisioni o azioni intraprese a seguito dello stesso.

Per ulteriori richieste o approfondimenti sugli argomenti trattati, ed in generale su ogni altro argomento connesso, contattare centrostudiac@actaxlaw.com; un Professionista dello Studio sarà lieto di approfondire con Voi quanto esposto nel presente documento.

© AC Avvocati e Commercialisti - Tax Alert - All rights reserved

Il presente numero è consultabile sul sito internet (www.actaxlaw.com) e nella pagina LinkedIn dello Studio AC Avvocati e Commercialisti.