

Giovedì 3 marzo 2022

## IL CASO DEL GIORNO

### Plusvalenze sulle criptovalute e prelievi dai wallet in cerca di regole

/ Gianluca ODETTO e Enrico TERRAGNI

La circolazione e il *mining* delle **criptovalute** aumentano, comportando una sempre più ampia diffusione del fenomeno, cui consegue un elevato numero di scambi ed operazioni. In un contesto normativo privo di chiare indicazioni si è [...]

PAGINA 2

## IL PUNTO PROCEDURE CONCORSUALI

### Scelta del liquidatore giudiziale da parte del debitore con natura vincolante

/ Saverio MANCINELLI

Nel concordato preventivo *cessio bonorum* la **nomina** del liquidatore è disciplinata dall'art. 182 del RD 267/42, ove si legge che "se il concordato consiste nella **cessione** dei beni e non dispone [...]"

PAGINA 13

## FISCO

### Confermata la rideterminazione del valore di terreni e partecipazioni

*La nuova aliquota del 14% modifica il calcolo per stabilire la convenienza del regime agevolativo*

/ Salvatore SANNA

L'art. 29 del DL 17/2022 (c.d. DL "Energia"), pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 1° marzo scorso, **proroga anche per il 2022** le agevolazioni fiscali introdotte e disciplinate dagli artt. 5 e 7 della L. 448/2001, per i terreni e le partecipazioni non quotate posseduti al 1° gennaio 2022. Il testo conferma quanto già emerso nella bozza diffusa dopo il Consiglio dei Ministri del 18 febbraio scorso (si veda "Nel decreto energia proroga della rivalutazione delle partecipazioni" del 19 febbraio 2022).

Sarà quindi possibile rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni posseduti al di fuori del regime d'impresa, **affrancando** in tutto o in parte le plusvalenze che rientrano tra i redditi diversi ex art. 67 comma 1 lett. a)-c-bis) del TUIR.

A differenza delle recenti proroghe del regime di rivalutazione, la norma attuale prevede che entro il **15 giugno 2022** (in precedenza il riferimento consolidato era al 30 giugno

dell'anno di riferimento):

- un professionista abilitato (ad esempio, dottore commercialista, geometra, ingegnere e così via) rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno;

- il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) limitatamente alla prima delle tre rate annuali di pari importo.

La proroga in argomento prevede poi l'incremento dell'imposta sostitutiva che è prevista ora con un'**aliquota unica** del 14% rispetto a quella dell'11% che era stata in vigore per le ultime proroghe dell'agevolazione.

Sarà comunque possibile eseguire il versamento dell'imposta in **tre rate annuali** di pari importo. In questo caso, entro il 15 giugno 2022 deve essere versata solo la prima rata per perfezionare l'opzione.

Le rate devono essere di pari importo e quelle successive alla prima scadranno, rispettivamente, il 15 giugno 2023 e il 15 giugno [...]

PAGINA 3

## IN EVIDENZA

Esonero contributivo 2021 solo per 3 mila commercialisti

Compensi di partite con informativa ampia in Nota integrativa

Per i beni anti-COVID, nota di variazione entro l'anno

Modifiche alle norme sul bilancio consolidato con impatti sull'OIC  
17

## ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

## CONTABILITÀ

### Pronte le regole contabili per la rivalutazione

/ Gianluca ODETTO

Pubblicata dall'Agenzia delle Entrate la circolare n. 6/2022, il "giro" delle consultazioni pubbliche vede ora il turno dell'OIC che ieri ha diffuso la bozza del documento interpretativo n. 10 sui **riflessi** [...]

PAGINA 4

# Plusvalenze sulle criptovalute e prelievi dai wallet in cerca di regole

Nell'attesa di un intervento legislativo l'imposizione segue le poche indicazioni dell'Agenzia

/ Gianluca ODETTO e Enrico TERRAGNI

La circolazione e il *mining* delle **criptovalute** aumentano, comportando una sempre più ampia diffusione del fenomeno, cui consegue un elevato numero di scambi ed operazioni.

In un contesto normativo privo di chiare indicazioni si è portati a domandarsi, tra l'altro, quali possibili riflessi emergono sul piano impositivo, ad esempio, in occasione di uno **smobilizzo** o di un prelievo di criptovalute detenute da una persona fisica all'interno di un portafoglio elettronico (c.d. "*wallet*").

Prima ancora di fornire risposte sul trattamento tributario, la dottrina ha tentato di definire quali tratti assume il fenomeno sul piano civilistico, propendendo per l'allocazione delle **criptovalute** nella definizione di "bene" ex [art. 810](#) del codice civile (categorizzandole, nello specifico, quali beni immateriali e fungibili).

Sul piano fiscale, tralasciando in questa sede gli aspetti relativi al possibile carattere imprenditoriale dell'attività di *trading*, l'Agenzia delle Entrate ha fornito in sporadiche occasioni la sua interpretazione, da ultimo confermando, in maniera quasi dogmatica, l'**assimilazione** delle valute virtuali alle valute estere tradizionali (risposta a interpello n. [788/2021](#)).

La conclusione – come già avvenuto nella risoluzione n. [72/2016](#) – si basa sul principio dettato **ai fini IVA** nella sentenza della Corte di Giustizia [C-264/14](#) del 22 ottobre 2015, secondo cui le operazioni relative alle valute virtuali rientrano tra quelle "relative a divise, banconote e monete con valore liberatorio".

Ove si accolga questa impostazione, tesa ad **equiparare** le criptovalute alle divise tradizionali, occorrerebbe dunque riferirsi alle regole di tassazione dei proventi derivanti dalla cessione a titolo oneroso di valute estere, rientranti tra le fattispecie dei redditi diversi contenute nell'[art. 67](#) comma 1 lett. c-ter del TUIR.

Con la finalità di tassare le manifestazioni di ricchezza denotate da un intento speculativo, sono di norma soggette a tassazione le cessioni a termine, escludendo invece le **cessioni a pronti**, difettando di per sé di una finalità speculativa. Trattasi, queste ultime, degli scambi immediati di valuta contro valuta, posti in essere, ad esempio, in caso di acquisto di una determinata valuta come mezzo di scambio per il pagamento di beni o servizi.

Tuttavia, per espressa previsione del comma 1-ter dell'[art. 67](#), sono equiparati alle cessioni a titolo onero-

so anche i prelievi dai depositi o dai conti correnti la cui giacenza sia superiore a 51.645,69 euro per almeno sette giorni lavorativi continui.

Ove l'assimilazione sia portata alle sue estreme conseguenze, al di là dell'intricato *vademecum* prospettato nella citata risposta a interpello n. [788/2021](#), la plusvalenza dovrebbe essere determinata secondo le regole dell'[art. 68](#) del TUIR, avendo cura di considerare cedute prioritariamente le valute acquisite in data più recente, in applicazione del principio LIFO dettato dall'[art. 67](#) comma 1-bis del TUIR, pur se riveste un notevole grado di **incertezza** la valutazione del corretto cambio da utilizzare allo scopo.

In sintesi, le plusvalenze, così come le minusvalenze, derivanti dallo smobilizzo delle **criptovalute** confluiranno nella somma algebrica dei medesimi plus o minusvalori generati dal contribuente nel periodo d'imposta e assoggettati all'imposta sostitutiva del 26% ([art. 5](#) comma 2 del DLgs 461/97), da liquidare nel quadro RT del modello REDDITI PF.

Da ultimo, si noti che la risposta dell'Agenzia non compie alcuna distinzione circa la tipologia di *wallet* per mezzo del quale sono detenute le criptovalute.

Visto il riferimento alla nozione di "deposito" nell'[art. 67](#) del TUIR, parrebbe opportuno svolgere alcune riflessioni sulla forma "giuridica" delle **varie tipologie** di portafogli.

Se pare condivisibile l'assimilazione al contratto di deposito "irregolare" a norma dell'[art. 1782](#) del codice civile in caso di *wallet* istituito su una piattaforma di *exchange* (App. Firenze 1° aprile 2020 n. [713](#)), lascia qualche dubbio una simile ricostruzione nel caso, ad esempio, di "non-custodial wallet" (ad esempio, gli "hardware wallet" e "desktop wallet") la cui chiave privata è detenuta dallo stesso titolare delle criptovalute.

Restano diversi punti aperti sulla materia. Se da un lato sono innegabili le difficoltà legate alla regolamentazione di un fenomeno complesso e non facilmente inquadrabile nelle categorie del TUIR, è altresì vero che i tempi sembrerebbero maturi per un **intervento legislativo organico** che, nelle more della regolamentazione a livello di Unione europea, scongiuri interpretazioni creative o incertezze di trattamento, soprattutto considerato il volume delle transazioni e i potenziali conseguenti carichi impositivi.

# Confermata la rideterminazione del valore di terreni e partecipazioni

La nuova aliquota del 14% modifica il calcolo per stabilire la convenienza del regime agevolativo

/ Salvatore SANNA

L'art. 29 del DL 17/2022 (c.d. DL "Energia"), pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 1° marzo scorso, **proroga anche per il 2022** le agevolazioni fiscali introdotte e disciplinate dagli artt. 5 e 7 della L. 448/2001, per i terreni e le partecipazioni non quotate posseduti al 1° gennaio 2022. Il testo conferma quanto già emerso nella bozza diffusa dopo il Consiglio dei Ministri del 18 febbraio scorso (si veda ["Nel decreto energia proroga della rivalutazione delle partecipazioni"](#) del 19 febbraio 2022).

Sarà quindi possibile rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni posseduti al di fuori del regime d'impresa, **affrancando** in tutto o in parte le plusvalenze che rientrano tra i redditi diversi ex art. 67 comma 1 lett. a)-c-bis) del TUIR.

A differenza delle recenti proroghe del regime di rivalutazione, la norma attuale prevede che entro il **15 giugno 2022** (in precedenza il riferimento consolidato era al 30 giugno dell'anno di riferimento):

- un professionista abilitato (ad esempio, dottore commercialista, geometra, ingegnere e così via) rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno;
- il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) limitatamente alla prima delle tre rate annuali di pari importo.

La proroga in argomento prevede poi l'incremento dell'imposta sostitutiva che è prevista ora con un'**aliquota unica** del 14% rispetto a quella dell'11% che era stata in vigore per le ultime proroghe dell'agevolazione.

Sarà comunque possibile eseguire il versamento dell'imposta in **tre rate annuali** di pari importo. In questo caso, entro il 15 giugno 2022 deve essere versata solo la prima rata per perfezionare l'opzione.

Le rate devono essere di pari importo e quelle successive alla prima scadranno, rispettivamente, il 15 giugno 2023 e il 15 giugno 2024; dovranno essere maggiorate degli interessi del 3% annuo, dal 15 giugno 2022.

La rideterminazione del costo o valore di acquisto delle **partecipazioni non quotate** e dei terreni deve essere valutata nella prospettiva di un possibile risparmio d'imposta all'atto di una successiva cessione dei beni.

In merito alle partecipazioni non quotate, occorre evidenziare che:

- l'imposta sostitutiva del 14% dovuta per l'affrancamento si calcola sul valore di perizia;
- mentre l'imposta sostitutiva sulla plusvalenza di na-

tura finanziaria prevede un'aliquota del 26%.

Pertanto, affinché il regime agevolato risulti conveniente è necessario che l'imposta sostitutiva del 14% applicata sul valore della partecipazione posseduta risulti inferiore al 26% della plusvalenza realizzata in assenza di affrancamento.

Questa verifica si può riassumere nella seguente **formula**: "14% x valore della quota da perizia < 26% x plusvalenza da cessione".

Considerato che il rapporto tra le due imposte è di **0,5384615** (14% / 26%), il regime agevolato risulta conveniente per il contribuente quando la plusvalenza realizzata risulta superiore al 53,84615% del valore della partecipazione rilevato in sede di perizia.

A titolo esemplificativo, si ipotizza una **persona fisica** che possiede una partecipazione in una società a responsabilità limitata in merito alla quale:

- il costo di acquisto è pari a 30.000 euro;
- il valore di perizia al 1° gennaio 2022 risulta pari a 100.000 euro e tale ammontare coincide con il **prezzo di vendita**.

L'affrancamento della partecipazione sarebbe conveniente, in quanto costerebbe al contribuente 100.000 x 14% = 14.000, mentre la plusvalenza sulla partecipazione non affrancata sconterebbe un'imposta sostitutiva da capital gain pari a 18.200 euro (70.000 x 26%).

Se invece la plusvalenza realizzata fosse pari a 53.846,15 euro, l'imposta sostitutiva da capital gain sarebbe pari a 14.000 euro (53.846,15 x 26%), esattamente quanto il contribuente pagherebbe per affrancare una partecipazione non quotata periziata per un valore di **100.000 euro**.

Con la "vecchia" aliquota dell'11%, invece, perché fosse conveniente la rivalutazione era sufficiente che la plusvalenza realizzata risultasse superiore al 42,30769% (11%/26%) del valore della partecipazione rilevato in sede di perizia.

Si ricorda, infine, che qualora il contribuente abbia già beneficiato dell'agevolazione e intenda avvalersi di un'**ulteriore rivalutazione** delle partecipazioni o dei terreni posseduti (circ. Agenzia delle Entrate n. [47/2011](#), § 2):

- non è tenuto al versamento delle rate ancora pendenti della precedente rivalutazione;
  - può scomputare l'imposta sostitutiva già versata dall'imposta dovuta per la nuova rivalutazione.
- Qualora vi fosse stato un **versamento rateale** della precedente imposta sostitutiva, devono essere sterilizzati gli interessi dovuti sulle rate successive alla prima.

# Pronte le regole contabili per la rivalutazione

Il mantenimento del periodo di ammortamento fiscale di 18 anni o la rinuncia agli effetti fiscali necessitano di un inquadramento ad hoc

/ Gianluca ODETTO

Pubblicata dall'Agenzia delle Entrate la circolare n. [6/2022](#), il "giro" delle consultazioni pubbliche vede ora il turno dell'OIC che ieri ha diffuso la [bozza](#) del documento interpretativo n. 10 sui **riflessi contabili** delle opzioni ex L. [234/2021](#) con riguardo ai marchi e all'avviamento oggetto delle operazioni previste dall'[art. 110](#) del DL 104/2020 (rivalutazione o riallineamento).

I principi di fondo, evidenziati nella sezione "Motivazioni alla base delle decisioni assunte", sono essenzialmente due.

In primo luogo, si specifica che, mentre la scelta della "inerzia", con conseguente estensione **a 50 anni** del periodo di ammortamento fiscale, può essere gestita senza necessità di indicazioni ulteriori rispetto a quelle contenute nell'OIC [25](#), le altre **due opzioni** (mantenimento del periodo di ammortamento fiscale di 18 anni previo pagamento di una ulteriore imposta sostitutiva, ovvero rinuncia agli effetti fiscali della rivalutazione) necessitano di un inquadramento *ad hoc*, posto il carattere eccezionale delle norme di riferimento.

Il secondo principio base è quello per cui, in questi secondo e terzo caso, il comportamento contabile da adottare deve essere volto a portare il **bilancio 2021** alle configurazioni che si sarebbero rilevate, rispettivamente, se la società avesse assoggettato sin dal 2020 ad una imposta sostitutiva maggiorata i valori in questione, ovvero se la società avesse proceduto sempre già nel 2020 ad una rivalutazione solo civilistica.

Conseguentemente, le rettifiche che si rendono necessarie passano a **patrimonio netto**, e non a Conto economico.

Venendo al dettaglio della bozza rilasciata dall'OIC, per quanto riguarda il primo caso (estensione a 50 del periodo di ammortamento fiscale) si precisa che il disallineamento tra quanto imputato a Conto economico e quanto dedotto ai fini fiscali determina una differenza temporanea deducibile, potenzialmente generatrice di imposte anticipate.

Queste, però, a norma dell'OIC 25, § 41, sono rilevate, nel rispetto del principio della prudenza, solo quando vi è la ragionevole certezza del loro futuro recupero: questo fatto è nella maggior parte dei contesti difficile da provare, in quanto il riversamento delle differenze può avvenire anche a distanza di molti anni, o oltre il decennio, **ambito temporale** oltre il quale le stime dei redditi futuri perdono ragionevolmente attendibilità anche in contesti strutturati.

Ad avviso dell'OIC, in questi casi l'informativa in Nota integrativa è quella prevista dal documento n. 25, senza ulteriori indicazioni.

In realtà, tale documento prevede, al § 45, l'iscrizione

della **fiscalità anticipata** anche in esercizi, successivi a quello in cui nascono le differenze temporanee, nei quali vengono ad esistenza le relative condizioni.

Nel caso come quello in esame, ove non vi siano i presupposti per l'iscrizione delle imposte anticipate, appare quindi ipotizzabile (pur se sul punto l'interpretativo n. 10 non si pronuncia) una informativa supplementare in Nota integrativa in cui la società possa indicare le attività per imposte anticipate "potenziali", ma non iscritte nell'attivo in quanto mancano piani e *budget* con un orizzonte temporale così lungo per poter stimare l'emersione di redditi imponibili: nella sostanza, la società darebbe conto ai soci e alle altre persone interessate che esiste una sorta di riserva "latente", non iscritta (o non ancora iscritta) in virtù di una norma che ha allungato a dismisura il periodo di ammortamento fiscale di determinate attività, ma che potrebbe essere iscritta *ex post* laddove in futuro le condizioni lo permettano.

Nel caso in cui la società paghi l'**ulteriore imposta sostitutiva** per mantenere il periodo di 18 anni di deducibilità degli ammortamenti, l'OIC precisa che la contropartita del debito è una voce di patrimonio netto: dovrebbe trattarsi del saldo attivo di rivalutazione, posto che si tratta di una mera integrazione dell'imposta sostitutiva del 3% pagata per la rivalutazione stessa (mancano, però, indicazioni *ad hoc* per il caso in cui tale riserva sia stata utilizzata, ad esempio, per la copertura delle perdite); nel caso del riallineamento dell'avviamento, la contropartita è una voce dell'attivo. Da ultimo, se l'impresa "abbandona" la rivalutazione con effetto fiscale, richiedendo a rimborso l'imposta pagata (le modalità attuative non sono ancora state fissate dall'Agenzia delle Entrate), sono rilevati prima un credito tributario, con contropartita una voce di **patrimonio netto** (anche in questo caso, si dovrebbe trattare del saldo attivo di rivalutazione), e poi il fondo imposte differite, sempre a decurtazione del saldo attivo, così come se la società avesse *ab origine* effettuato la rivalutazione ai soli fini civilistici; anche in questo caso, vi sono regole specifiche per la rinuncia al riallineamento dell'avviamento.

Un'ultima annotazione: ad avviso dell'OIC, queste conseguenze contabili vengono ad esistenza laddove la scelta per il pagamento dell'ulteriore imposta sostitutiva o per la rinuncia agli effetti fiscali avvengano entro la **data di approvazione** del bilancio, anche se non è chiaro come ciò vada dimostrato, posto che a tale data presumibilmente nessuna dichiarazione è già inviata (l'ipotesi potrebbe essere quella della menzione della scelta nella delibera assembleare).

# Esonero contributivo 2021 solo per 3 mila commercialisti

I requisiti restrittivi hanno limitato la platea di beneficiari. Le Casse: "Utilizzare i risparmi per misure a favore dei professionisti"

/ Savino GALLO

Sono poco meno di 84 mila (83.806) i professionisti iscritti alle Casse di previdenza privatizzate che hanno usufruito dell'**esonero contributivo** parziale previsto dalla legge di bilancio 2021. Tra questi, ci sono circa **3 mila commercialisti**: nello specifico, 2.314 iscritti alla Cassa dei dottori commercialisti, per un importo di 5 milioni e 750 mila euro, e 712 iscritti all'ente di previdenza dei ragionieri, per una spesa di circa 2 milioni.

La categoria che ha maggiormente usufruito della misura, che prevedeva un taglio dei contributi fino a un massimo di **3 mila euro** per i soggetti con reddito inferiore a 50 mila euro e che avessero subito nel 2020 un calo del fatturato pari ad almeno il 33% (rispetto al 2019), è stata quella degli avvocati (25.135 domande). Stando ai dati forniti ieri dall'AdEPP, seguono medici e dentisti (23.891), ingegneri e architetti (12.189), geometri (6.604) e psicologi (5.295). In totale, la misura è costata alle casse dello Stato 162 milioni 536 mila euro (soldi che dovranno essere ristorati agli enti di previdenza), a fronte del **miliardo stanziato** dalla legge di bilancio.

"La bassa adesione registrata da parte dei liberi professionisti – ha commentato Stefano Distilli, Presidente della Cassa Dottori Commercialisti – è stata certamente influenzata dai **requisiti restrittivi** che sono stati previsti dalla norma e che hanno di fatto limitato la platea dei potenziali beneficiari. Anche nel caso della nostra Cassa, su oltre 70 mila iscritti le domande pervenute e ammesse sono state solo 2.314 per un importo complessivo di circa 5 milioni e 750 mila euro. L'iniziativa ha comunque rappresentato finalmente un **segnale importante**, mettendo a disposizione anche dei liberi professionisti in difficoltà a causa dell'emergenza pandemica risorse derivanti della fiscalità generale".

Ora, aggiunge il numero uno della CDC, "sarebbe importante proseguire su questo percorso utilizzando la

copertura derivante dalle risorse risparmiate per iniziative a supporto dell'insieme dei liberi professionisti. Ad esempio, si potrebbe pensare a una riduzione della tassazione sui **rendimenti finanziari** delle Casse (a oggi al 26%, *ndr*), come già più volte proposto in passato e oggetto anche attualmente di proposte di emendamento al decreto ristori *ter*, veicolando e destinando i risparmi prioritariamente a iniziative di assistenza e **welfare strategico**".

Sulla necessità di utilizzare gli oltre 800 milioni di euro risparmiati per finanziare misure a favore dei liberi professionisti è d'accordo anche Luigi Pagliuca, Presidente della Cassa ragionieri. Secondo quest'ultimo, però, i soldi andrebbero almeno in parte utilizzati anche per l'ammodernamento tecnologico degli studi: "Il forte risparmio conseguito sull'operazione dell'anno bianco contributivo – spiega – è auspicabile che trovi allocazione in sostegno a iniziative di implementazione degli strumenti a favore dell'**innovazione tecnologica** degli studi professionali, nell'ottica del percorso di transizione digitale richiesto dal PNRR".

L'ANC, invece, propone di "ampliare la portata del provvedimento con il quale è stata recentemente introdotta la disciplina della **sospensione dei termini** degli adempimenti fiscali per il professionista in caso di **malattia o infortunio**, prevedendo di estendere la misura agli adempimenti di natura contributiva nonché, in generale, a tutti gli adempimenti nei confronti della Pubblica Amministrazione, sia di carattere civile che fiscale".

L'importante, scrive il Presidente Marco Cuchel in un comunicato stampa diffuso ieri, è che le risorse avanzate "non siano dirottate per finanziare altro ma rimangano per le professioni e dunque siano utilizzate per mettere in campo soluzioni in grado di dare adeguato **sostegno al comparto**, agevolandone la ripresa e lo sviluppo".

# Compensi di partite con informativa ampia in Nota integrativa

Gli emendamenti ai principi contabili sono sottoposti a consultazione dall'OIC fino al 18 marzo

/ Silvia LATORRACA

Nella giornata di ieri, 2 marzo 2022, la Fondazione OIC ha pubblicato la [bozza](#) di alcuni emendamenti ai principi contabili nazionali, che sono finalizzati a recepire, all'interno degli standard contabili, le **modifiche** apportate dall'[art. 24](#) della L. 238/2021 (legge europea 2019-2020) alla disciplina del bilancio.

In estrema sintesi, con tale intervento normativo (rivolto al completo recepimento della direttiva [2013/34/UE](#)) è stato stabilito che:

- le società di persone devono redigere il bilancio secondo le norme previste per le spa "anche qualora i **soci illimitatamente responsabili** siano società di capitali soggette al diritto di un altro Stato membro dell'Unione europea" ([art. 111-duodecies](#) disp. att. c.c.);
- nei casi in cui la legge ammetta l'effettuazione di una compensazione di partite nell'ambito degli schemi di bilancio, la società è tenuta a indicare nella Nota integrativa (anche del bilancio abbreviato) gli importi lordi oggetto di compensazione ([art. 2423-ter](#) comma 6 c.c. e [art. 2435-bis](#) comma 4 c.c.);
- agli enti di investimento e alle imprese di partecipazione finanziaria non si applicano le semplificazioni previste per le micro imprese, l'esonero dalla redazione della Relazione sulla gestione, la possibilità di comprendere la voce "D - Ratei e risconti" tra i crediti dell'attivo circolante e la voce "E - Ratei e risconti" tra i debiti;
- in caso di assunzione di partecipazioni in altre imprese comportante una responsabilità illimitata, gli amministratori indicano nella Nota integrativa denominazione, sede legale e forma giuridica di ciascuna partecipazione ([art. 2361](#) comma 2 c.c.).

In riferimento agli **enti di investimento** e alle imprese di partecipazione finanziaria, attraverso gli emendamenti pubblicati ieri l'OIC ha modificato il testo dei documenti OIC [12](#), OIC [15](#), OIC [18](#), OIC [19](#), OIC [20](#), OIC [31](#) e OIC [32](#), recependo le modifiche normative.

In tale ambito viene chiarito che, come già precisato dalla Relazione illustrativa allo schema di disegno di legge europea, per effetto di quanto previsto dalla L. [238/2021](#), gli enti di investimento e le **imprese di partecipazione finanziaria**:

- non sono esonerati dalla redazione della Nota integrativa (OIC 12, § 10A);
- applicano la disciplina degli strumenti finanziari derivati e delle operazioni di copertura contenuta nell'[art. 2426](#) comma 1 n. 11-bis c.c. e declinata dal documento OIC 32 (OIC 31, § 22A).

In riferimento, invece, ai compensi di partite, l'OIC ha integrato il testo dei documenti OIC 12, OIC [24](#), OIC [25](#) e

OIC [26](#), indicando l'obbligo di fornire l'Informativa sugli importi lordi oggetto di compensazione.

In primo luogo, viene chiarito, in conformità a quanto già precisato dalla Relazione illustrativa allo schema di Ddl. europea, che l'obbligo informativo si applica anche ai casi in cui la compensazione di partite (intendendosi per tali le voci che devono figurare **distintamente** negli schemi di Stato patrimoniale e di Conto economico) è prevista dai principi contabili nazionali emanati dall'OIC e non, invece, soltanto dalla legge (OIC 12, § 18).

In secondo luogo, viene stabilito, così come già previsto dal documento OIC [16](#) (§ 91) in riferimento alle immobilizzazioni materiali, che, nel caso la società abbia ricevuto contributi pubblici commisurati al costo di immobilizzazioni immateriali e li abbia contabilizzati a riduzione del costo dell'immobilizzazione (c.d. metodo diretto), si indicano, nell'ambito dell'informativa sulle movimentazioni delle immobilizzazioni ([art. 2427](#) comma 1 n. 2 c.c.), il costo **al lordo del contributo** e il contributo (OIC 24, § 90).

Viene, poi, stabilito, in relazione alla compensazione di attività e passività tributarie, che la società nella Nota integrativa dà informativa (OIC 25, § 94A):

- degli importi lordi dei **crediti e debiti tributari compensati** in base a quanto previsto dal documento OIC 25 (§ 33), 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; e,
- delle imposte anticipate e differite incluse nella voce 20 del Conto economico.

Infine, è precisato che, per effetto della L. [238/2021](#), 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, § 55A).

Per quanto attiene alla decorrenza, si ricorda che le bozze pubblicate ieri saranno 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.

L'OIC non fornisce, invece, chiarimenti in ordine alla decorrenza delle disposizioni contenute nella legge europea 2019-2020, che, ancorché siano entrate in vigore il 1° febbraio 2022, dovrebbero applicarsi, in base al disposto dell'[art. 24](#) comma 4 della L. 238/2021, ai bilanci "solari" 2020.

# Per i beni anti-COVID, nota di variazione entro l'anno

La circolare n. 5 ha fornito chiarimenti in merito alle modalità di recupero dell'IVA derivante dal cambio di regime

/ Emanuele GRECO e Simonetta LA GRUTTA

Nell'ambito delle novità in materia di IVA del c.d. decreto "fiscale" (DL [146/2021](#), conv. L. [215/2021](#)), è stato introdotto il regime di **non imponibilità**, ai sensi dell'[art. 72](#) del DPR 633/72, per le cessioni, necessarie al contrasto della diffusione del COVID-19, effettuate nei confronti di organismi dell'Unione europea.

L'efficacia del regime di non imponibilità retroagisce al 1° gennaio 2021, rispetto alla data di entrata in vigore della L. 215/2021 (21 dicembre 2021).

In recepimento della direttiva [2021/1159/Ue](#), la lett. c-bis) dell'[art. 72](#) comma 1 del DPR 633/72 prevede la non imponibilità ai fini IVA per le operazioni effettuate "nei confronti della **Commissione europea** o di un'**agenzia** o di un organismo istituito a norma del diritto dell'Unione europea, qualora la Commissione o tale agenzia od organismo acquisti tali beni o servizi nell'ambito dell'esecuzione dei compiti conferiti dal diritto dell'Unione europea al fine di rispondere alla pandemia di COVID-19".

Come precisato nella circ. Agenzia delle Entrate 25 febbraio 2022 n. [5](#), sarà cura dei cessionari o commitenti **informare i fornitori** in merito alla circostanza che la destinazione dei beni sia quella richiesta dalla norma.

Si applica il regime di non imponibilità laddove i predetti beni e/o servizi siano utilizzati, immediatamente o in seguito, dalla Commissione o dagli altri soggetti sopra specificati per **ulteriori cessioni** o prestazioni a titolo oneroso. È, inoltre, stabilito che l'eventuale venir meno delle anzidette condizioni per beneficiare della non imponibilità debba essere comunicato dai soggetti interessati (Commissione, agenzia oppure organismo Ue) all'Amministrazione finanziaria, con conseguente assoggettamento a IVA dell'operazione.

Stante l'efficacia retroattiva della disciplina (alle operazioni compiute a partire dal 1° gennaio 2021), per espressa previsione dell'[art. 5](#) comma 15-ter del DL 146/2021, al fine di "rendere non imponibili le operazioni assoggettate all'imposta sul valore aggiunto, effettuate prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, sono emesse **note di variazione** in diminuzione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 26 del citato decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972".

La circolare Agenzia delle Entrate n. 5/2022 individua, quindi, nel dettaglio, i termini e le condizioni per il **recupero dell'IVA** in conseguenza dell'introduzione del regime di non imponibilità in argomento.

In particolare, si specifica che, in relazione alle operazioni assoggettate a IVA prima del 21 dicembre 2021, per le quali era stata applicata l'imposta:

- il cedente o prestatore può emettere nota di variazione in diminuzione, entro il termine di presentazione della **dichiarazione annuale** relativa al **2021** (vale a dire entro il 2 maggio 2022);

- il diritto alla detrazione può essere esercitato nella liquidazione periodica relativa al periodo di emissione della nota o, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al 2022 (vale a dire entro il 2 maggio 2023), per le note emesse nel periodo dal 1° gennaio al 2 maggio 2022.

Quest'ultimo chiarimento è, peraltro, conforme con l'impostazione assunta, a livello più generale, dall'Amministrazione finanziaria in merito al **dies ad quem** per l'esercizio del **diritto alla detrazione** IVA conseguente all'emissione di note di variazione in diminuzione di cui all'[art. 26](#) comma 2 ss. del DPR 633/72. Come indicato nella circ. Agenzia delle Entrate n. [20/2021](#), l'emissione del documento che riporta la variazione rappresenta, difatti, il presupposto formale necessario per l'esercizio concreto del diritto.

Sempre ai fini del recupero dell'imposta, si precisa che:

- è possibile un'unica **nota cumulativa** per ciascun cessionario o committente, con riferimento alle singole fatture emesse e ai relativi importi;

- è ammessa una nota di variazione per la sola IVA, in forma semplificata ([art. 21-bis](#) del DPR 633/72), senza limiti d'importo (circ. Agenzia delle Entrate n. [18/2014](#));

- spirati i termini per la nota di variazione, nell'impossibilità di presentare una dichiarazione integrativa "a favore", è comunque consentito il ricorso all'istituto del rimborso *ex* [art. 30-ter](#) del DPR 633/72.

Nella fattispecie, come già indicato nella circolare n. 20/2021, il decorso del termine di decadenza per l'esercizio della detrazione non potrebbe essere imputabile all'inerzia del soggetto passivo, considerato anche il poco tempo a disposizione dall'emanazione del documento di prassi che ha fornito i chiarimenti sul punto.

## Confermata la maturazione del plafond

Un ultimo aspetto oggetto di conferma nella circolare n. 5/2022 riguarda la valenza delle operazioni non imponibili in commento ai fini della maturazione del plafond, la cui spendita consente di effettuare acquisti e/o importazioni senza applicazione dell'IVA *ex* [art. 8](#) comma 1 lett. c) del DPR 633/72.

Si tratta di un elemento importante poiché il concorso delle operazioni *ex* [art. 72](#) del DPR 633/72 al computo del plafond è desumibile solo per via dell'**equiparazione** delle stesse "a quelle di cui agli [articoli 8, 8-bis e 9](#)".

# Modifiche alle norme sul bilancio consolidato con impatti sull'OIC 17

Lo standard recepirà gli interventi dell'art. 24 della L. 238/2021 sulle disposizioni del DLgs. 127/1991

/ Stefano DE ROSA

La bozza di [documento](#) pubblicato ieri dalla Fondazione OIC, in consultazione fino al prossimo 18 marzo (si veda "[Compensi di partite con informativa ampia in Nota integrativa](#)" di oggi), contiene alcuni emendamenti all'OIC 17 "Bilancio Consolidato e metodo del patrimonio netto".

In particolare, lo **standard** è stato modificato per recepire gli interventi dell'[art. 24](#) della L. 238/2021 (legge europea 2019-2020) sulle disposizioni del DLgs. [127/1991](#) con riferimento:

- ai diritti di voto validi ai fini della definizione di imprese controllate;

- alla verifica del superamento dei limiti numerici per l'esonero dall'obbligo di redazione del bilancio consolidato;

- alle informazioni attinenti all'elenco delle partecipazioni da fornire nella Nota integrativa consolidata.

Con riguardo al primo aspetto, si ricorda che, ai sensi dell'[art. 26](#) commi 1 e 2 del DLgs. 127/1991, sono considerate **controllate** ai fini degli obblighi di redazione bilancio consolidato (di cui al precedente art. 25) le imprese:

- indicate nei numeri 1) e 2) del primo comma dell'[art. 2359](#) c.c.;

- su cui un'altra ha il diritto, in virtù di un contratto o di una clausola statutaria, di esercitare un'influenza dominante, quando la legge applicabile consenta tali contratti o clausole;

- in cui un'altra, in base ad accordi con altri soci, controlla da sola la maggioranza dei diritti di voto.

Inoltre, secondo il comma 3 dello stesso articolo, nel computo dei **diritti di voto** 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.

Ai fini della redazione del bilancio consolidato, la direttiva [34/2013](#) prevede che tutte le imprese controllate siano oggetto di consolidamento, a prescindere dall'ubicazione della sede legale di tali controllate. Inoltre, la direttiva prevede che per stabilire la totalità dei **diritti di voto** non vadano considerate:

- le azioni proprie;

- le azioni incrociate (ad esempio quelle della controllante detenute dalla controllata);

- le azioni detenute da persone fisiche per conto di tali imprese.

La normativa nazionale non includeva tali precisazio-

ni, pertanto la legge europea ha introdotto due ulteriori commi (3-*bis* e 3-*ter*), prevedendo 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. L'OIC 17 è stato modificato per recepire tale modifica.

Per quanto riguarda i parametri per la redazione del consolidato, si evidenzia che la direttiva prevede che per stabilire se una società è esonerata dal redigere il bilancio consolidato, vada verificato se il gruppo non supera determinati limiti dimensionali, utilizzando uno dei seguenti **metodi**:

- si simula il consolidamento e si verifica il superamento di detti limiti;

- si raggruppano i bilanci delle società controllate e si verifica se sono superati i limiti dimensionali incrementati del 20%.

La norma nazionale si limitava a indicare che tale verifica andasse eseguita considerando il bilancio della controllante unitamente alle imprese controllate senza fornire ulteriori specificazioni.

Per recepire la direttiva, l'art. 24 della legge europea ha modificato l'[art. 27](#) del DLgs. 127/91 prevedendo che che la **verifica dei limiti** numerici possa essere effettuata, oltre che su base consolidata (e quindi dopo aver proceduto alle eliminazioni delle operazioni infragruppo richieste dalle tecniche di consolidamento), 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%.

Per quanto attiene, invece, all'informativa da riportare nella Nota integrativa, dopo il comma 1 dell'[art. 39](#) del DLgs. 127/1991 è stato inserito il comma 1-*bis*, secondo cui l'elenco previsto dall'art. 38 comma 2 lett. d), relativo alle "altre partecipazioni in imprese controllate e collegate", deve indicare 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.

# Per il gas civile e industriale prorogata l'aliquota IVA del 5%

Il DL Energia estende l'agevolazione ai mesi da aprile a giugno 2022

/ Emanuele GRECO

Le somministrazioni di gas metano destinato alla combustione, per usi civili e industriali, potranno beneficiare dell'aliquota IVA del 5% anche in relazione alle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di aprile, maggio e giugno 2022.

Lo dispone l'[art. 2](#) del DL 1° marzo 2022 n. 17 (c.d. decreto "Energia"), unitamente ad altre misure finalizzate al **contenimento dei costi** dell'energia elettrica e del gas naturale, tra cui la riduzione degli oneri generali di sistema per le forniture di energia elettrica e gas naturale.

Per quanto concerne la previsione dell'aliquota IVA del 5% per le somministrazioni di gas metano, in deroga alle aliquote ordinariamente fissate dal DPR [633/72](#), si tratta di una **proroga** di quanto già stabilito:

- per i mesi da **ottobre** a dicembre **2021**, ai sensi dell'[art. 2](#) del DL 130/2021 (conv. L. [171/2021](#));
- per i mesi da gennaio a marzo 2022, ai sensi dell'art. 1 comma 506 della legge di bilancio 2022 (L. [234/2021](#)).

La riduzione in termini di aliquota IVA può consentire di alleviare i maggiori costi che, a seguito dell'aumento dei prezzi nel settore, ricadono sui **consumatori finali**.

Per i soggetti passivi, invece, l'intervento normativo si traduce in un risparmio in termini di costi esclusivamente per coloro che non possono beneficiare della piena detrazione dell'imposta (ad esempio, contribuenti in regime forfetario ovvero soggetti passivi che effettuano operazioni attive in regime di esenzione IVA).

Analogamente ai precedenti interventi normativi, il DL [17/2022](#) stabilisce che, "qualora le somministrazioni di cui al primo periodo siano contabilizzate sulla base di **consumi stimati**, l'aliquota IVA del 5% si applica anche alla differenza derivante dagli importi ricalcolati sulla base dei consumi effettivi riferibili, anche percentualmente, ai mesi di aprile, maggio e giugno 2022".

Si rammenta che, in assenza della riduzione in argomento, le aliquote ordinariamente previste per la somministrazione di gas metano sarebbero:

- il 10%, per l'**utilizzo industriale** del gas, destinato a imprese estrattive, agricole e manifatturiere, a imprese che lo impiegano per produrre energia elettrica

nonché destinato a essere immesso direttamente nelle tubazioni delle reti di distribuzione (n. 103 della Tabella [A](#), parte III, allegata al DPR 633/72);

- il 10%, per l'**utilizzo civile** del gas metano, usato per la combustione, nel limite di 480 metri cubi annui (n. 127-bis della Tabella A, Parte III, allegata al DPR 633/72);

- il 22%, per tutte le altre forniture di gas a usi industriali e civili.

A regime e prima dell'intervento governativo in esame, l'aliquota IVA per le somministrazioni di gas metano **non** era quindi determinata in maniera **univoca** per gli usi civili e industriali.

Inoltre, con la riduzione dell'aliquota IVA applicabile, per i trimestri interessati, viene meno l'efficacia del limite di 480 metri cubi annui.

## Non rileva il momento di fatturazione

In merito alle condizioni per applicare l'aliquota del 5%, si è espressa la circ. Agenzia delle Entrate n. [17/2021](#), da prendere in esame anche per le misure confermate dal DL n. 17/2022.

Il documento di prassi ha chiarito che:

- l'agevolazione in termine di aliquota riguarda le somministrazioni di gas metano per combustione contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi relativi ai mesi che compongono il trimestre, sia che si tratti di consumi semplicemente stimati, sia che si tratti di consumi effettivi, **a prescindere** dal momento di **fatturazione** dei consumi;
- l'aliquota IVA agevolata si applica sia alle somministrazioni di gas metano per usi civili e industriali ordinariamente assoggettate all'aliquota del 10%, sia a quelle ordinariamente assoggettate all'aliquota del 22%;
- le definizioni di uso civile e uso industriale del gas naturale destinato alla combustione sono quelle fornite dall'[art. 26](#) del DLgs. 504/95 ai fini della disciplina delle accise;
- la temporanea riduzione di aliquota IVA non si estende al gas metano impiegato per autotrazione.

# Termine per il rimborso dubbio per gli errori sulla competenza fiscale

Una recente sentenza della Cassazione fa riferimento ai 48 mesi o ai due anni

/ Alfio CISSELLO

Sia la giurisprudenza (per tutte, Cass. 8 giugno 2016 n. [11728](#)), sia la prassi (circ. Agenzia delle Entrate 4 maggio 2010 n. [23](#) e 20 settembre 2012 n. [35](#), § 1.4) sono consolidate nel ritenere che, a seguito di un accertamento sull'**errata imputazione a periodo** delle componenti reddituali, non si debba verificare alcun effetto di doppia imposizione.

Pertanto, facendo il classico esempio del recupero del costo per violazione della competenza fiscale, una volta definitivo l'accertamento il contribuente potrà domandare il **rimborso** delle **maggiori imposte** pagate in conseguenza della mancata deduzione di quel costo nell'anno corretto.

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. [5696](#) del 22 febbraio 2022, ha ribadito nella sostanza questi principi, evidenziando come l'Agenzia delle Entrate non debba, nel contempo, "provvedere alla **contestuale rettifica** del reddito dell'esercizio ritenuto di effettiva imputazione".

La problematica può essere definita mediante una sorta di "compensazione" tra imposte dovute e imposte relativamente alle quali spetta il rimborso in sede di **accertamento con adesione** o di conciliazione giudiziale.

Tale "compensazione", per la Cassazione, non può avvenire a opera del giudice (Cass. 23 aprile 2020 n. [8068](#)).

Nella sentenza n. 5696, con riferimento ai termini per il rimborso, si afferma: "il contribuente può esercitare il diritto alla restituzione del maggior importo versato **nell'anno di competenza** (e nel quale avrebbe dovuto correttamente imputare i costi) formulando istanza di rimborso ex [art. 38](#) del DPR n. 602 del 1973 (o, in via residuale, ex [art. 21](#) del DLgs. n. 546 del 1992)".

Altre sentenze, anche recenti, hanno fatto riferimento alla **prescrizione decennale** da quando si forma il giudicato (Cass. 8 giugno 2016 n. [11728](#); Cass. 30 luglio 2020 n. [16352](#)).

Il problema è quindi duplice:

- individuare se opera la prescrizione decennale oppure il termine previsto dalla legge fiscale per il rimborso delle imposte;
- ove si opti per il termine previsto dalla **legge fiscale**, individuare quale.

Si spera davvero che il riferimento all'art. 38 del DPR 602/73 sia espressione di un lapsus della Cassazione.

Rammentiamo che il termine dell'art. 38 del DPR 602/73 (48 mesi dal versamento dell'indebito, che retroagisce per la giurisprudenza quasi sempre all'accanto) e il termine dell'art. 21 del DLgs. 546/92 (due anni da quando si verifica il fatto, per definizione successivo al pagamento, che integra il presupposto per la restituzione) non sono alternativi.

Il termine dell'art. 21 del DLgs. 546/92 è una sorta di **clausola residuale**, che serve a evitare la deviazione di giustizia che si verificherebbe quando per varie ragioni l'art. 38 risulta nei fatti inapplicabile.

L'applicabilità di questo termine al caso esposto è stata sostenuta dalla prassi (circ. Agenzia delle Entrate 4 maggio 2010 n. [23](#)).

## Altre sentenze hanno sostenuto la tesi della prescrizione

Sostenere che si applica il termine dell'art. 38 del DPR 602/73 significa **svuotare di contenuto** il principio, ormai pacifico, secondo cui dall'accertamento sulla competenza fiscale non può scaturire la doppia imposizione.

Da un lato, si affermerebbe l'astratta possibilità del rimborso, dall'altro, la si negherebbe nei fatti facendo **retroagire** il termine dei 48 mesi al pagamento.

Il termine (ammesso e non concesso che non possa operare la prescrizione) non può che decorrere da quando l'accertamento è definitivo, con la logica conseguenza che la norma operante sarebbe l'art. 21 del DLgs. 546/92.

# Escluse le misure cautelari a effetto sorpresa per i creditori

Per garantire il diritto di difesa dei creditori coinvolti l'istanza non può essere presentata a contraddittorio già avviato

/ Antonio NICOTRA e Marco PEZZETTA

Ai sensi dell'[art. 7](#) del DL 118/2021, in sede di **conferma** delle misure di conservazione del patrimonio richieste dall'impresa che accede alla composizione negoziata assieme all'istanza di nomina dell'esperto, il tribunale dispone "ove occorre, l'adozione dei provvedimenti cautelari necessari per condurre a termine le trattative".

Si tratta, come attenta dottrina ha osservato, di misure cautelari ben diverse da quelle di cui all'[art. 15](#) del RD 267/42. In quest'ultima disposizione, infatti, la *ratio* è quella di non arrecare pregiudizio alle ragioni dei creditori che hanno presentato istanza di fallimento e la cautela è attuata nei confronti del debitore. Nella composizione negoziata, invece, i provvedimenti cautelari di cui all'[art. 7](#) sono accordati dal tribunale su **richiesta** dell'impresa debitrice e sono attuati nei confronti dei creditori o altri soggetti terzi. I commentatori si sono interrogati sul possibile perimetro ed oggetto di siffatti provvedimenti cautelari.

La pronuncia del Tribunale di Ivrea del [10 febbraio 2022](#), rappresenta, a quanto consta, il primo caso in cui la giurisprudenza si è cimentata con il tema in oggetto. All'udienza di comparizione per la conferma delle misure ex [art. 7](#), infatti, il debitore aveva chiesto l'emissione di un provvedimento "cautelare" di **sospensione** del contratto di anticipazione bancaria su fatture, sul presupposto che, in difetto, la banca avrebbe potuto procedere alla compensazione dei crediti incassati con il maggior credito da essa vantato, in danno degli altri creditori.

La richiesta *de qua* è stata **respinta** dai giudici piemontesi, in primo luogo, sotto il profilo procedurale in quanto formalizzata solo in sede di udienza, mentre, nell'ambito della composizione negoziata della crisi, essa va formulata nell'originaria istanza di concessione delle misure ex [art. 6](#) del DL 118/2021. In quanto presentata in una fase processuale di un contraddittorio già avviato, l'istanza determinava conseguentemente un'inammissibile effetto "sorpresa" a svantaggio del creditore che, inconsapevole della specifica misura dalla parte ricorrente, non poteva avere articolato difese. E ciò avrebbe determinato un inammissibile contrasto con la *ratio legis* del nuovo istituto fondato su valori di trasparenza e discovery, tanto che l'[art. 7](#) comma 4 prevede che, ove le misure richieste incidano sui diritti dei terzi, costoro devono essere sentiti.

Tale vizio non può essere sanato, evidenziano i giudici,

neppure con il **differimento** dell'udienza e il radicamento del contraddittorio con il creditore coinvolto, ostandovi, da un lato, la non coincidenza tra le misure richieste ex [art. 6](#) con l'originaria istanza e quelle oggetto di conferma da parte del Tribunale (a norma dell'[art. 7](#)) e, dall'altro lato, la considerazione che il procedimento di conferma delle misure cautelari è informato a principi di assoluta celerità e speditezza, tanto che, per la prima volta nel panorama processual-civile, il legislatore indica il tempo massimo (a pena di cessazione degli effetti delle misure richieste) di fissazione dell'udienza (*cf.* [art. 7](#) comma 3 ultimo periodo). Il Tribunale di Ivrea ha però anche evidenziato che la misura specificamente richiesta, più che una natura prettamente cautelare avrebbe dovuto essere inquadrata fra quelle di cui all'[art. 10](#) comma 2 del DL 118/2021, secondo cui: "In **mancanza** di accordo, su domanda dell'imprenditore, il tribunale, acquisito il parere dell'esperto e tenuto conto delle ragioni dell'altro contraente, può rideterminare equamente le condizioni del contratto, per il periodo strettamente necessario e come misura indispensabile ad assicurare la continuità aziendale. Se accoglie la domanda il tribunale assicura l'equilibrio tra le prestazioni anche stabilendo la corresponsione di un indennizzo".

## Esigenze di trasparenza e discovery

Tale disposizione, evidenzia il tribunale, trova un pertinente riferimento nell'[art. 169-bis](#) del RD 267/42, in materia di **concordato preventivo**, che dimostra come la *ratio* perseguita dall'[art. 10](#) comma 2 del DL 118/2021 non sia "asistemica", pur richiedendo un primigenio contraddittorio diretto e trasparente tra la parte debitrice ed il creditore, veicolato ed agevolato dall'esperto, nella conduzione delle trattative (*cf.* primo periodo dell'[art. 10](#) comma 2), e, solo in mancanza di accordo tra le parti, l'intervento residuale del Tribunale.

L'istanza di sospensione del rapporto contrattuale in essere con la banca non è stata accolta, non potendosi annoverare genericamente nelle misure cautelari previste dall'[art. 7](#) e ostandovi, anzi, la speciale disciplina voluta proprio dal legislatore della riforma (di cui all'[art. 10](#)) nel quadro di un **rapporto dialettico** tra le parti, da condursi secondo buona fede, nell'alveo delle trattative volte al risanamento.

# Vendite a distanza con nuova compilazione nella dichiarazione IVA

L'opzione e la revoca sono possibili con i righi VO10 e VO11

## / REDAZIONE

Con la circolare n. 6 di ieri, Assonime ha illustrato le principali novità del modello di dichiarazione IVA per il 2021, il cui termine di presentazione è il **2 maggio 2022** (poiché il 30 aprile 2022 cade di sabato).

Il documento si sofferma, in particolare, sulle modalità per comunicare, nel quadro **VO**, le opzioni e le revoche riferite alle [vendite a distanza](#) di beni, la cui disciplina è mutata dal 1° luglio 2021 per effetto del DLgs. [83/2021](#).

Si rammenta, infatti, che il menzionato decreto ha soppresso le soglie (in vigore fino al 30 giugno 2021) di riferimento per l'applicazione dell'IVA sulle vendite a distanza intracomunitarie (comprese tra 35.000 e 100.000 euro), introducendo una soglia, di un unico ammontare, pari a **10.000 euro**, complessiva per tutti i Paesi dell'Ue, al di sopra della quale le predette cessioni sono territorialmente rilevanti ai fini IVA nello Stato di consumo in cui i beni sono stati spediti o trasportati. È fatta salva l'opzione per l'assoggettamento a IVA nello Stato membro di destinazione dei beni, al di sotto della predetta soglia.

Per recepire le nuove disposizioni in materia di **commercio elettronico**, nella sezione 1 del quadro VO, i righi **VO10 e VO11** sono stati ridenominati "Vendite a distanza intracomunitarie di beni ([art. 41](#), comma 1, lett. b), DL n. 331 del 1993)".

Come precisato nella circolare di Assonime:

- la compilazione del rigo VO10 consente ai soggetti passivi che effettuano vendite a distanza intracomunitarie di beni di esercitare l'**opzione** per l'applicazione dell'IVA nello Stato membro di destinazione dei beni, pur avendo effettuato nell'anno precedente vendite a

distanza di beni intracomunitari e prestazioni "TTE" per un ammontare inferiore alla soglia di 10.000 euro;

- la compilazione del rigo VO11 prevede, invece, la comunicazione, a partire dall'anno 2021, della **revoca** dell'opzione precedentemente esercitata.

Viene, peraltro, evidenziata la sostituzione, nei righi VO10 e VO11 relativi alle vendite a distanza, della casella "GB", relativa alla Gran Bretagna, con la casella "**XI**", che identifica l'**Irlanda del Nord**, rispetto alla quale continua ad applicarsi la disciplina IVA comunitaria per i soli scambi di beni.

## Introdotta il rigo VO17

Nel quadro VO è stato, infine, introdotto il **rigo VO17** per permettere la revoca dell'opzione in precedenza esercitata per l'applicazione dell'IVA nello Stato del committente (privato consumatore) dei servizi "TTE", ai sensi dell'[art. 7-octies](#) del DPR 633/72.

Tra le altre novità del modello dichiarativo IVA riferito all'anno 2021, si evidenziano:

- le modifiche al quadro **VF**, per tenere conto delle vendite a distanza con intervento delle interfacce elettroniche (DLgs. [83/2021](#)) e delle cessioni di vaccini e strumenti per la diagnostica contro il COVID-19;

- l'incremento a **2 milioni** di euro del limite per le compensazioni "orizzontali" (e i rimborsi con la procedura semplificata), con la conseguente abolizione del campo 6 nel rigo VX4 che era utilizzato dai subappaltatori edili aventi diritto al derogatorio limite pari a un milione di euro.

# Scelta del liquidatore giudiziale da parte del debitore con natura vincolante

Se il tribunale disattende la designazione proposta, è esperibile il ricorso straordinario per cassazione

/ Saverio MANCINELLI

Nel concordato preventivo *cessio bonorum* la **nomina** del liquidatore è disciplinata dall'[art. 182](#) del RD 267/42, ove si legge che “se il concordato consiste nella **cessione** dei beni e non dispone diversamente, il tribunale nomina nel decreto di omologazione uno o più liquidatori”, ai quali si applicano i requisiti di professionalità e indipendenza previsti per il curatore dall'[art. 28](#) del RD 267/42. La formula della norma sembra deporre nel senso di assegnare alla proposta concordataria del debitore anche la facoltà di **scegliere** la persona (o le persone) del liquidatore giudiziale e, pertanto, appare lecito interrogarsi a chi effettivamente compete indicare il professionista chiamato a rivestire tale ruolo.

Ovviamente, *nulla quaestio* se il debitore non offre indicazioni al riguardo, restando al **tribunale** l'onere di procedere alla scelta del liquidatore; diversamente, quando il debitore propone l'indicazione di un professionista, sorge il problema se tale scelta sia **vincolante** per il tribunale e – in caso affermativo – in quale misura lo sia.

Parte della giurisprudenza di merito ritiene che le eventuali indicazioni del debitore contenute nella proposta di concordato sulla nomina del liquidatore non siano vincolanti per il tribunale e che, conseguentemente, tale organo sia libero di **disattenderle**. Infatti, si viene ad argomentare che poiché gli [artt. 182](#) comma 2 e [37](#) del RD 267/42 attribuiscono il potere di revoca del liquidatore al tribunale, a tale previsione deve necessariamente corrispondere un omologo (libero) potere di nomina.

Parallelamente a questo indirizzo, ne esiste un altro – abbracciato dalla Cassazione 20 gennaio 2011 n. [1345](#) e, di recente, confermato dalla pronuncia 29 luglio 2021 n. [21815](#) – che, recependo i segnali di privatizzazione della procedura, valorizza il rapporto tra proposta concordataria e accettazione da parte dei creditori e riconosce natura vincolante alla designazione effettuata dal debitore. Infatti, partendo dal principio della pronuncia delle Sezioni Unite 16 luglio 2008 n. [19506](#), che ha rilevato che le “**modalità** di liquidazione dei beni debbono essere stabilite dal tribunale, col provvedimento di omologazione del concordato, soltanto se non siano già previste nel concordato medesimo”, si mette in opportuno risalto che il tribunale assolve un compito di natura **integrativa** (o tutoria) rispetto alla volontà negoziale delle parti interessate alla *cessio bonorum*.

Ciò, ovviamente, non significa che l'autonomia riconosciuta al debitore sull'individuazione del liquidatore sia illimitata, in quanto l'art. 182 del RD 267/42 richia-

ma specifici requisiti **soggettivi** di professionalità e oggettivi di indipendenza che il liquidatore è tenuto a rispettare. Appare evidente, pertanto, che compete al tribunale verificare la sussistenza dei requisiti di legge e, solo in **assenza** di condizioni di professionalità e solo in presenza di incompatibilità (tra cui un “conflitto di interessi”, anche solo potenziale, con la procedura), deve necessariamente modificare la proposta concordataria disponendo la nomina di un diverso liquidatore rispetto a quello designato dal debitore.

Ciò premesso, altra incertezza attiene il **rimedio** offerto al debitore quando non viene recepita l'indicazione del nominativo proposto, nella considerazione che l'art. 180 del RD 267/4 stabilisce che, in assenza di opposizioni, il tribunale omologa il concordato con decreto motivato non soggetto a gravame e poiché, secondo la Cassazione 13 settembre 2016 n. [17949](#), la nomina del liquidatore giudiziale da parte del tribunale costituisce attività meramente **gestoria**, che non rientra tra le clausole della proposta approvata dai creditori e non lede alcun diritto soggettivo del debitore; da questo sembrerebbe conseguire che per impugnare un decreto di omologa – emesso in assenza di opposizioni e che designa un liquidatore non scelto dal debitore – sia **precluso** il ricorso per cassazione, ex [art. 111](#) Cost.

In realtà nella recente e già citata Cassazione 29 luglio 2021 n. 21815, esiste un secondo principio degno di particolare attenzione, cioè il riconoscimento implicito della possibilità di esperire il ricorso **straordinario** per cassazione contro un decreto di omologa del concordato emesso in assenza di opposizioni, applicando la garanzia costituzionale, in quanto provvedimento incidente su diritti soggettivi, munito dei caratteri di definitività e decisorietà. In sintesi, alla luce dei principi di recente espressi dalla Suprema Corte, il decreto con cui il tribunale in sede di **omologazione** provvede alla nomina di un liquidatore giudiziale **diverso** da quello indicato nella proposta approvata è impugnabile per cassazione a norma dell'[art. 111](#) comma 7 Cost. e il potere di nomina del tribunale resta vincolato alla designazione fatta dal debitore, a condizione che sia rispettosa dei requisiti previsti dall'art. 28 del RD 267/42. Da notare che con il DLgs. [14/2019](#), la cui entrata in vigore è differita al 16 maggio 2022, lo scenario illustrato potrebbe mutare, in virtù dell'[art. 114](#) comma 1, dove, rispetto all'art. 182 del RD 267/42, è stata espunta la frase “e non dispone diversamente” e in cui si legge (solo) che “se il concordato consiste nella cessione dei beni, il **tribunale** nomina nel decreto di omologazione uno o più liquidatori”.

# Procedure agevolate in arrivo per la tutela dei rifugiati ucraini

Prevista per domani la discussione in ambito Ue della Temporary Protection Directive, che aumenterebbe le tutele per lo straniero in cerca di protezione

/ **Caroline MACRÌ GIANOLI**

Il conflitto armato tra Russia e Ucraina riporta al centro del dibattito le misure previste dai singoli Stati a tutela di coloro che, provenienti da Paesi terzi in guerra, fuggano all'estero, non potendo rientrare nel proprio Paese.

In Italia, la protezione internazionale consente di riconoscere un insieme di diritti fondamentali ai rifugiati e ai titolari di protezione sussidiaria, tra i quali rientra il diritto di **soggiornare e lavorare** nel nostro Paese, previsti ai sensi del DLgs. 19 novembre 2007 n. [251](#) e del DPR 12 gennaio 2015 n. [21](#).

Sono considerati **rifugiati** coloro che hanno un timore fondato di essere perseguitati nel loro Paese di origine per motivi di razza, religione, nazionalità, opinione politica, appartenenza a un determinato gruppo sociale e che non possano ricevere protezione dal loro Paese di origine.

Diversamente, i titolari di **protezione sussidiaria**, pur non essendo rifugiati, corrono il rischio di subire nel loro Paese un grave danno (come il pericolo di morte a causa di un conflitto armato).

La volontà di richiedere protezione internazionale da parte del singolo individuo può esprimersi al momento dell'arrivo in Italia presso la Polizia di Frontiera o, se già presente sul territorio nazionale, presso la Questura di competenza (Ufficio Immigrazione).

A seguito della presa d'atto dell'intenzione della persona di chiedere protezione, la Polizia procede all'**identificazione** tramite la registrazione dei dati anagrafici e il rilevamento dei dati fotodattiloscopici, da trasmettere a EURODAC. Il Modello C3 viene compilato dalla Polizia per la raccolta di informazioni riguardanti l'identità e le condizioni personali del rifugiato, la consegna del passaporto e di altra eventuale documentazione pertinente (ad es., i titoli di viaggio, i certificati di matrimonio, ecc.).

La Commissione territoriale è competente per la valutazione dell'identità e dei motivi per cui si è lasciato il Paese di origine, dei timori e dei rischi nel farvi rientro. Vengono considerate le origini, la famiglia, la cultura, gli studi, la professione ed eventualmente la religione o le idee politiche. L'esito della domanda di protezione internazionale è contenuto nel provvedimento scritto e motivato dalla Commissione territoriale, notificato presso un centro di accoglienza oppure presso un domicilio privato. I possibili esiti positivi della valutazione possono sfociare in **tre tipi di riconoscimento**: sta-

tus di rifugiato, protezione sussidiaria, protezione speciale.

Si osserva come il Paese che valuterà la domanda di protezione internazionale è individuato dal Regolamento Ue [606/2013](#) di Dublino. La domanda presentata in un determinato Paese europeo, infatti, non garantisce che sia proprio quel Paese a valutarla. Ad esempio può essere fatto valere come definizione di competenza per l'esame di una domanda di protezione internazionale la presenza di un familiare, il possesso di un visto o un permesso di soggiorno rilasciato da uno dei Paesi che applicano il Regolamento di Dublino, l'entrata o il transito legale o illegale attraverso uno di questi Paesi.

Al rifugiato viene rilasciato un permesso di soggiorno **per richiesta di asilo** valido anche come documento di riconoscimento, fino alla decisione sulla richiesta di protezione. La persona acquisisce il diritto all'assistenza sanitaria gratuita, all'iscrizione a scuola e – trascorsi due mesi dalla presentazione in Questura della domanda di protezione internazionale – le è possibile svolgere attività lavorative fino alla conclusione della procedura.

Per soggiornare regolarmente in Italia si potrà quindi richiedere un permesso di soggiorno valido **per 5 anni**, rinnovabile, mentre per viaggiare all'estero deve essere predisposto un documento di viaggio per il rifugiato o un titolo di viaggio per il titolare di protezione sussidiaria. Tale permesso consente l'accesso al mercato del lavoro a **parità di condizioni** con i cittadini dell'Unione europea.

Ulteriori tutele per lo straniero in cerca di protezione potrebbero essere previste a livello comunitario. Con riferimento ai rapporti con l'**Ucraina**, l'Unione europea sembra pronta ad applicare la direttiva sulla "protezione temporanea" dei migranti – Direttiva [2001/55/CE](#), la *Temporary Protection Directive* – che ci si aspetta venga resa operativa in sede di riunione dei ministri degli Interni dei Paesi europei calendarizzata per domani **4 marzo**.

Il meccanismo comunitario prevede un regime di accoglienza attraverso procedure agevolate in materia di asilo, pensato per quelle situazioni in cui emerga "il rischio che il sistema d'asilo non possa far fronte a tale **afflusso** (di sfollati) senza effetti pregiudizievoli per il suo corretto funzionamento, per gli interessi delle persone di cui trattasi e degli altri richiedenti protezione".

## Co.co.co. escluse dalle retribuzioni convenzionali per i premi INAIL 2022

Con la circolare n. [13](#) pubblicata ieri, l'INAIL ha reso noto che, dal 1° gennaio al 31 dicembre 2022, il calcolo dei premi dovuti per l'assicurazione dei lavoratori operanti all'estero in **Paesi extracomunitari** deve essere effettuato sulla base delle retribuzioni convenzionali stabilite, per ciascun settore, dal DM [23 dicembre 2021](#).

Tali retribuzioni valgono per i lavoratori italiani (anche comunitari o extracomunitari che lavorano e sono assicurati in Italia) che:

- svolgano **attività subordinata**, con conseguente esclusione dal regime convenzionale di altre tipologie di rapporto di lavoro (ad esempio, le collaborazioni coordinate e continuative);
- operino, in quanto "inviati" dal proprio datore di lavoro, in Paesi extracomunitari diversi da quelli con i quali siano in vigore **accordi di sicurezza sociale**, anche parziali, con conse-

guente esclusione dall'ambito applicativo in discorso degli Stati membri dell'Unione europea, degli Stati ai quali si applichi la normativa comunitaria (Liechtenstein, Norvegia, Islanda, Svizzera) e degli Stati convenzionati.

L'Istituto fornisce poi le istruzioni operative per determinare la retribuzione convenzionale imponibile da assoggettare a contribuzione.

Innanzitutto, è necessario stabilire la c.d. "**retribuzione nazionale**", vale a dire il trattamento economico mensile previsto dal CCNL, comprensivo degli emolumenti riconosciuti per accordo fra le parti, con esclusione dell'indennità estero, diviso per 12.

Successivamente, occorre **individuare**, nella tabella allegata al DM 23 dicembre 2021, il settore di riferimento e la fascia di retribuzione nazionale, a cui corrisponderà la relativa retribuzione convenzionale da utilizzare per il calcolo del premio.