

Edizione di mercoledì 30 Marzo 2022

CASI OPERATIVI

Rivalutazione nel settore alberghiero: da quando sono deducibili i maggiori ammortamenti?
di **EVOLUTION**

AGEVOLAZIONI

Convertito in legge il Sostegni-ter: le novità fiscali in sintesi
di **Lucia Recchioni**

AGEVOLAZIONI

La compensazione del credito di imposta in beni strumentali
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

BILANCIO

Bilancio 2021: le condizioni per la redazione del bilancio abbreviato o delle micro-imprese
di **Federica Furlani**

IMPOSTE INDIRETTE

Con i lavori in corso è vendita di terreno edificabile e non di fabbricato
di **Angelo Ginex**

CASI OPERATIVI

Rivalutazione nel settore alberghiero: da quando sono deducibili i maggiori ammortamenti?

di **EVOLUTION**



Nell'ambito dello speciale regime di rivalutazione dei beni rivolto alle imprese del settore alberghiero e termale, a partire da quale esercizio sarà possibile beneficiare della maggior deduzione degli ammortamenti connessi alla rivalutazione del bene?

L'articolo 6-bis D.L. 23/2020 (cd. Decreto Liquidità) ha introdotto una speciale opportunità di rivalutazione gratuita dei beni risultanti dal bilancio chiuso al 31 dicembre 2019 delle imprese e degli enti operanti nei settori alberghiero e termale.

Il regime in parola può essere opzionato per le annualità 2020 e 2021 e ricalca, in parte, quanto previsto dalle altre leggi rivalutative, sia pur con alcune differenze.

Innanzitutto, la rivalutazione è riconosciuta ai fini fiscali senza alcun versamento di imposte sostitutive: i maggiori valori iscritti in bilancio assumono automaticamente valenza fiscale ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap.

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)



AGEVOLAZIONI

Convertito in legge il Sostegni-ter: le novità fiscali in sintesi

di Lucia Recchioni



È stata pubblicata sulla **Gazzetta Ufficiale n. 73 del 28.03.2022** la [L. 25/2022](#), di conversione del **Decreto Sostegni-ter (D.L. 4/2022)**.

Di seguito si richiamano le **principali novità fiscali** introdotte.

Marchi e avviamento: La **Legge di bilancio 2022**, nel prevedere l'**ammortamento dei marchi e eliminazione dall'avviamento rivalutati in 50 anni**, aveva previsto la possibilità di **bilancio degli effetti** revocare, anche parzialmente, l'**applicazione della disciplina fiscale e della rivalutazione** chiedere a rimborso o compensare le imposte sostitutive versate.

La **Legge di conversione del Sostegni-ter** interviene nuovamente sul punto, prevedendo la **possibilità**, per gli stessi soggetti, di **eliminare anche dal bilancio gli effetti della rivalutazione**.

Nelle note al bilancio deve essere fornita **adeguata informativa** circa gli effetti prodotti dall'esercizio della revoca.

Sospensione degli ammortamenti La possibilità di **sospendere gli ammortamenti in bilancio è estesa agli esercizi in corso al 31 dicembre 2021 e al 31 dicembre 2022** (quindi, per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, al 2021 e al 2022).

Rimessione in termini Il **versamento delle rate della Rottamazione-ter e del Saldo e stralcio è per la Rottamazione-ter** considerato tempestivo se effettuato:

- e Saldo e stralcio**
- a) entro il **30 aprile 2022**, relativamente alle rate in scadenza nell'anno **2020**;
 - b) entro il **31 luglio 2022**, relativamente alle rate in scadenza nell'anno **2021**;
 - c) entro il **30 novembre 2022**, relativamente alle rate in scadenza nell'anno **2022**.

Sono **estinte le procedure esecutive** eventualmente avviate per effetto dell'**inutile decorso dei termini previgenti**. Restano invece in ogni caso definitivamente acquisite e **non sono rimborsabili le somme già versate**.

Contributo a fondo Ai fini del riconoscimento degli **incentivi** previsti a favore delle **imprese**

perduto per le impreseturistiche di cui all'articolo 1 D.L. 152/2021, tra gli **interventi agevolati turistiche e unità** vengono ricomprese anche le **installazioni di unità abitative mobili** con meccanismi di rotazione in funzione, e loro pertinenze e accessori, che siano collocate, anche in via continuativa, in **strutture ricettive all'aperto per la sosta e il soggiorno dei turisti** previamente autorizzate sotto il profilo urbanistico, edilizio e, ove previsto, paesaggistico, che **non posseggano alcun collegamento di natura permanente al terreno** e presentino le caratteristiche dimensionali e tecnico-costruttive previste dalle normative regionali di settore ove esistenti.

Credito d'imposta previsto, in relazione ai **canoni versati con riferimento ai locazioni 2022** **anchemesi di gennaio, febbraio e marzo 2022**, a favore delle imprese del settore **per i gestori di piscine** turistico è riconosciuto anche alle imprese dei settori di cui al **codice Ateco 93.11.20 – Gestione di piscine**.

Disciplina in materia di La Legge di conversione recepisce le **novità introdotte dal D.L. 13/2022**, **cessione del credito** che viene contestualmente **abrogato**.
sconto in fattura

Per **approfondimenti** si rinvia al precedente contributo "[Il decreto del Governo "riattiva" il mercato secondario dei crediti fiscali](#)". Slitta inoltre al **29 aprile 2022** il termine previsto per la trasmissione, all'Agenzia delle entrate della **comunicazione dell'opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura** che deve essere presentata dai **beneficiari delle detrazioni** per interventi di recupero del patrimonio edilizio, di efficienza energetica, di riduzione del rischio sismico, di installazione di impianti fotovoltaici e di colonnine di ricarica, **superbonus 110% per le spese sostenute nel 2021 e per le rate residue delle detrazioni riferite alle spese sostenute nel 2020**.

AGEVOLAZIONI

La compensazione del credito di imposta in beni strumentali

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**



Il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali è utilizzabile **esclusivamente in compensazione**, ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), in **tre quote annuali di pari importo**, secondo l'[articolo 1, comma 1059, L. 178/2020](#), a decorrere dall'anno di **entrata in funzione** dei beni per gli investimenti non 4.0, ovvero a decorrere dall'anno di avvenuta **interconnessione** dei beni per gli investimenti 4.0.

L'utilizzo in compensazione in **un'unica quota annuale** riguardava:

- il credito d'imposta per investimenti in **beni strumentali materiali "non 4.0" effettuati** ai sensi del [comma 1054](#) della Legge di bilancio 2021 a decorrere dal 16 novembre 2020 e **fino al 31 dicembre 2021**, indipendentemente dal volume dei ricavi o dei compensi dei soggetti beneficiari;
- il credito d'imposta per investimenti in **beni strumentali immateriali "non 4.0"** effettuati nel **medesimo arco temporale** dai soggetti con un **volume di ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro**.

La possibilità di utilizzare il credito di imposta in un'unica quota era una **facoltà** esercitabile sugli investimenti citati **effettuati fino al 31 dicembre 2021** ([circolare 9/E/2021](#), paragrafo 5.3); nel caso in cui tale possibilità non sia stata sfruttata, il contribuente avrebbe comunque potuto scegliere di scontare il credito in tre quote annuali di pari importo.

Ai fini dell'individuazione del **momento di "effettuazione" dell'investimento** risulta decisiva la "**consegna**" del bene mobile ai sensi dell'[articolo 109, comma 2, Tuir](#) ([risposta 107/E/2022](#)).

L'utilizzabilità in un'unica quota **non riguarda** né il credito d'imposta per i medesimi investimenti **effettuati nel 2022** (secondo anno di agevolazione ai sensi del comma 1055 della Legge di bilancio 2021), né il credito d'imposta per gli **investimenti in beni materiali e immateriali "Industria 4.0"**, effettuati ai sensi dei [commi 1056, 1057 e 1058 della Legge di bilancio 2021](#), per i quali il beneficiario continuerà a fruire del credito in **tre quote annuali**,

indipendentemente dal volume dei ricavi o dei compensi conseguiti.

Per contro è possibile che il credito utilizzabile in unica soluzione lo scorso anno, o la quota annuale del credito utilizzabile in tre esercizi, **non sia stato interamente utilizzato**. In tale ipotesi il credito non utilizzato, in tutto o in parte, **potrà essere riportato in avanti** nelle dichiarazioni dei periodi di imposta successivi.

La **ritardata interconnessione** permette di partire con l'utilizzo di un credito di imposta base, per poi passare al credito di imposta maggiorato solo nel momento di avvenuta interconnessione. Nel caso in cui il bene entri comunque in funzione, pur senza essere interconnesso, il contribuente può godere del credito d'imposta **"in misura ridotta"** fino all'anno precedente a quello in cui si realizza l'interconnessione, oppure può decidere di attendere l'interconnessione e fruire del credito di imposta **"in misura piena"**.

L'ammontare del credito d'imposta **"in misura piena"** successivamente fruibile dall'anno di interconnessione dovrà essere decurtato di quanto già fruito in precedenza.

Tale valore, al netto del credito di imposta già fruito, **sarà poi suddiviso in un nuovo triennio di fruizione di pari importo**.

Potendo l'interconnessione intervenire anche in un anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento e di entrata in funzione del bene, esclusivamente per la **necessità di acquisire o di adeguare l'infrastruttura informatica necessaria all'interconnessione**, l'agevolazione non viene meno sempreché le caratteristiche tecniche, richieste dalla disciplina 4.0, siano presenti nel bene già anteriormente al suo primo utilizzo (o messa in funzione) e sempreché il soddisfacimento di tutte le suddette caratteristiche tecnologiche e di interconnessione **permanga per l'intero periodo di tempo** in cui il soggetto beneficiario fruisce del credito d'imposta.

Per consentire **l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta** per investimenti in beni strumentali tramite il modello F24, da presentare **esclusivamente tramite i servizi telematici** resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, sono stati istituiti i seguenti codici tributo con la [risoluzione 3/E/2021](#) e confermati dalla [risoluzione 68/E/2021](#):

- **"6935"** denominato *"Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi (diversi dai beni di cui agli allegati A e B alla legge n. 232/2016) – articolo 1, commi 1054 e 1055, L. 178/2020"*;
- **"6936"** denominato *"Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato A alla legge n. 232/2016 – articolo 1, commi 1056 e 1057, L. 178/2020"*;
- **"6937"** denominato *"Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato B alla legge n. 232/2016 – articolo 1, comma 1058, L. 178/2020"*.

In sede di **compilazione del modello di pagamento F24**, i suddetti codici tributo vanno esposti nella sezione **"Erario"**, in corrispondenza delle somme indicate nella colonna **"importi a credito"**

compensati”, ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento del credito, nella colonna “importi a debito versati”.

Il campo “**anno di riferimento**” è valorizzato con **l’anno di entrata in funzione** ovvero di **interconnessione dei beni**, nel formato “AAAA”.

Pertanto, **l’utilizzo in compensazione, nell’anno 2022**, della seconda quota di un credito di imposta riferito ad investimenti in beni materiali 4.0 effettuati ed interconnessi nel 2021, recherà il codice tributo 6936 e anno di riferimento 2021.

BILANCIO

Bilancio 2021: le condizioni per la redazione del bilancio abbreviato o delle micro-imprese

di **Federica Furlani**

Seminario di specializzazione

IL BILANCIO SOCIALE PER ENTI DEL TERZO SETTORE, IMPRESE SOCIALI E COOPERATIVE SOCIALI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In fase di predisposizione del **bilancio 2021**, va valutata la possibilità di redigere lo stesso nella **forma abbreviata**, disciplinata dall'[articolo 2435-bis cod. civ.](#), o nella **forma prevista per le micro-imprese**, di cui all'[articolo 2435-ter cod.civ.](#), con le evidenti **semplificazioni** previste dalle citate norme; semplificazioni che non riguardano solo la **stesura** dei documenti che compongono il bilancio (stato patrimoniale, conto economico, rendiconto finanziario e nota integrativa), ma anche **l'applicazione dei criteri di valutazione**.

In deroga al **criterio del costo ammortizzato** previsto dall'[articolo 2426 cod. civ.](#), le società che redigono il bilancio in forma abbreviata/micro possono infatti iscrivere i **titoli al costo d'acquisto**, i **crediti al valore di presumibile realizzo** e i **debiti al valore nominale**.

Va in ogni caso evidenziato che, al di là della possibilità concessa dal legislatore, dal punto di vista civilistico, vi è sempre **la facoltà di redigere una tipologia di bilancio di rango superiore** rispetto a quella in cui si ricade.

Passando all'ambito soggettivo, possono redigere il bilancio in forma abbreviata o quello per le micro-imprese, le società che **non hanno emesso titoli negoziati in mercati regolamentati** e che **non hanno superato almeno due dei seguenti tre parametri** (non necessariamente coincidenti) nel primo esercizio, se la società è neo-costituita, ovvero **in due esercizi consecutivi**:

Parametri	Bilancio micro imprese	Bilancio abbreviato
Totale attivo	175.000 euro	4.400.000 euro
Ricavi vendite e prestazioni	350.000 euro	8.800.000 euro
Dipendenti occupati in media durante l'esercizio	5 unità	50 unità

Nel caso di **società neocostituita**, il superamento dei limiti dimensionali deve essere verificato **nel primo esercizio di attività**: la facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata/micro sussiste già per il bilancio **relativo al primo esercizio** in cui non sono superati due dei limiti indicati, sulla base di una verifica che può essere fatta chiaramente solo a posteriori.

Ad esempio, una società **costituita nel corso del 2021** potrebbe redigere il bilancio in forma abbreviata **già a partire dal 2021** in caso di mancato superamento di almeno due delle soglie nello stesso esercizio.

La definizione dei “**due esercizi consecutivi**” per le società in attività ha fatto invece sorgere alcuni dubbi interpretativi nell'individuare **l'esercizio a decorrere dal quale è possibile redigere il bilancio in forma abbreviata**.

La dottrina prevalente, tra cui **Assonime** con la circolare 9/2009, ha riconosciuto la **possibilità di redigere il bilancio in forma abbreviata** già a partire dal **secondo esercizio consecutivo** in cui le condizioni richieste sono rispettate: una società potrebbe farlo **a partire dal bilancio 2021**, se almeno **due dei tre parametri previsti non fossero stati superati negli esercizi 2020 e 2021**.

Più **prudente** l'orientamento del **CNDCEC** che, con il **documento di novembre 2012**, ritiene più opportuno avvalersi della **facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata** a partire dal bilancio relativo all'esercizio successivo a quello nel quale non vengono superati per la seconda volta i limiti: una società potrebbe farlo a partire dal **bilancio 2021**, se almeno due dei tre parametri previsti non fossero stati superati negli **esercizi 2019 e 2020**.

In tal senso anche la **Fondazione Nazionale Commercialisti** nel **documento del 15 gennaio 2016 e del 30 settembre 2016**.

Per quanto riguarda invece il **passaggio dal bilancio abbreviato a quello ordinario**, il superamento in un esercizio di due dei limiti sopra indicati, non necessariamente coincidenti, per una società che redige il bilancio in forma abbreviata **non implica la necessità di redigere lo stesso in forma ordinaria**: l'obbligo infatti sussiste solo quando, per il secondo esercizio consecutivo, **sono superati 2 dei 3 citati parametri**, che possono anche non essere gli stessi.

Per quanto riguarda la definizione dei parametri di riferimento:

- il totale dell'**attivo patrimoniale** deve essere considerato **al netto dei fondi rettificativi** (fondi di ammortamento e di svalutazione), che devono essere iscritti a riduzione delle voci cui afferiscono; si determina pertanto **sommando gli importi corrispondenti alle classi A, B, C e D del medesimo attivo**;
- quanto al **secondo parametro**, vanno considerati **solo i ricavi derivanti dalle vendite e dalle prestazioni caratteristiche (voce A.1 del conto economico)**, da computarsi **al netto di resi, sconti, abbuoni e premi**;
- per quel che concerne i **dipendenti** occupati, il numero medio va calcolato **effettuando la media giornaliera degli stessi e non considerando il semplice valore medio**.

Quindi ad esempio nel caso di 45 dipendenti impiegati per 120 giorni e 55 dipendenti per 245, i dipendenti occupati in media durante l'esercizio vanno così calcolati: $[(45 * 120) + (55 * 245)] / 365 = 51,71$.

Inoltre, nel caso di impiego di **lavoratori part-time**, essi sono computati in proporzione all'orario svolto rapportato al tempo pieno.

IMPOSTE INDIRETTE

Con i lavori in corso è vendita di terreno edificabile e non di fabbricato

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

LA STABILE ORGANIZZAZIONE: ASPETTI TEORICI E OPERATIVI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In tema di imposta di registro, è **illegittimo l'avviso di rettifica e liquidazione** della maggiore imposta di registro, ipotecaria e catastale in relazione al valore dichiarato di un **terreno edificabile** oggetto di compravendita, che venga **rettificato in fabbricato di tipo villino** sulla base dei **lavori in corso**, se alla **data di trasferimento** del bene **non** vi sia **prova dell'ultimazione** della costruzione.

È questo il principio di diritto desumibile dalla **sentenza n. 10025, depositata ieri 29 marzo** dalla Corte di Cassazione, che esclude quindi la rilevanza della **mera utilizzazione edificatoria dell'area** su cui insiste un **fabbricato in corso di costruzione**.

La vicenda in esame trae origine dalla notifica ad una S.r.l. di un **avviso di rettifica e liquidazione** della maggiore imposta di registro, ipotecaria e catastale in relazione al **valore dichiarato** di un **terreno edificabile** oggetto di compravendita. In estrema sintesi, l'Agenzia delle Entrate, rettificando tale valore in **fabbricato di tipo villino** sulla base della documentazione attestante i **lavori in corso**, contestava le maggiori imposte.

In conseguenza dell'accoglimento del ricorso di primo grado proposto dalla società contribuente, la CTR del Lazio, su **appello dell'Ufficio**, riteneva che sussistessero elementi idonei a smentire la presunzione di coincidenza tra il valore del bene ceduto ed il corrispettivo percepito per la cessione dello stesso; in particolare, tale statuizione si fondava sulla **documentazione** prodotta, la quale attestava il **rilascio, in data anteriore al contratto, del permesso di costruire** riguardante il **fabbricato in costruzione** sul suddetto terreno con **l'inizio dei lavori** di costruzione.

Pertanto, la società contribuente proponeva **ricorso in Cassazione** affidato a cinque motivi. Tra gli altri, ai fini che qui interessano, la ricorrente denunciava principalmente la **violazione** dell'[articolo 2697 cod.civ.](#), nonché degli [articoli 43, comma 1, lett. a\), 51 e 52 D.P.R. 131/1986](#),

in quanto la CTR avrebbe **errato** nel confermare la pretesa tributaria sul presupposto che **l'immobile oggetto di compravendita avesse la consistenza di un villino edificato in via di ultimazione, e non di terreno edificabile**, sebbene l'Agenzia delle Entrate **non** avesse **dimostrato** che il villino era **già esistente alla data dell'atto di trasferimento**.

Ebbene, la Corte di Cassazione, esaminate congiuntamente le **doglianze** avanzate poiché strettamente connesse, le ha ritenute **fondate**.

Innanzitutto, i giudici di legittimità hanno rammentato che nei **contratti a titolo oneroso** traslativi o costitutivi di diritti reali, per determinare la **base imponibile** sulla quale calcolare l'imposta di registro, tenendo conto di quanto disposto dal citato **articolo 43, comma 1, lett. a)**, occorre avere riguardo **"alla data dell'atto"**.

Conseguentemente, si è precisato che, nel caso di cessione di un **terreno edificabile**, non è rilevante la sua **successiva abusiva utilizzazione a scopo edificatorio** (cfr., **Cass. n. 12021/2008**).

Inoltre, la Suprema Corte ha rilevato che, a seguito della impugnazione proposta dalla società contribuente, l'amministrazione è tenuta a fornire la **prova degli elementi costitutivi del diritto fatto valere**.

Nella specie, tuttavia, è stato osservato che l'intervenuta richiesta di **rilascio di concessione edilizia** per la costruzione di un **nuovo immobile** conferma indubbiamente la vendita di un **terreno edificabile**, ma non è idonea a configurare la cessione di terreno sul quale insista un fabbricato già edificato.

Peraltro, i Giudici di vertice hanno osservato che, seppur in relazione a diverso tipo di imposta, ma sulla base di principi applicabili anche al caso in esame, il legislatore ha delineato la nozione di **"fabbricato di nuova costruzione"** sulla base di **due criteri alternativi: la data di ultimazione dei lavori**, ovvero, se antecedente, **quella di utilizzazione** (cfr., **Cass. n. 22808/2006**), senza che assuma alcuna rilevanza la mera utilizzazione edificatoria dell'area su cui detto fabbricato insiste.

Per tali ragioni, la Corte di Cassazione ha concluso che, nel caso di specie, non si è realizzato alcuno dei due presupposti e che **non vi era prova dell'ultimazione del fabbricato alla data dell'atto di compravendita, per cui l'Ufficio non poteva rettificare il valore dell'immobile, oggetto di compravendita, da terreno edificabile in fabbricato di tipo villino**.

Sulla scorta di quanto sopra, il **ricorso** della società contribuente è stato **accolto** e la **sentenza impugnata** è stata **cassata**; non essendo necessari ulteriori accertamenti, la stessa è stata decisa nel merito, con **annullamento dell'atto originario**.