

**Edizione di martedì 19 Aprile 2022**

## **CASI OPERATIVI**

**Indebita fruizione del credito beni strumentali 4.0 in unica soluzione: quali rimedi?**  
di **EVOLUTION**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

**Ancora sui modelli di bilancio degli enti del terzo settore**  
di **Biagio Giancola, Guido Martinelli**

## **CRISI D'IMPRESA**

**Transazione fiscale e possibilità di falcidia del debito tributario nel concordato semplificato**  
di **Francesca Dal Porto**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

**Gli immobili in comodato nella dichiarazione dei redditi**  
di **Laura Mazzola**

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

**Divieto al commercio delle bare fiscali anche in caso di cessione di partecipazioni in via indiretta**  
di **Stefano Rossetti**

## CASI OPERATIVI

---

### ***Indebita fruizione del credito beni strumentali 4.0 in unica soluzione: quali rimedi?***

di **EVOLUTION**



***Un'impresa ha indebitamente compensato il credito d'imposta spettante per investimenti in beni strumentali 4.0 di cui alla L. 178/2020 in unica soluzione anziché in tre quote annuali di pari importo. Come rimediare?***

L'articolo 1, comma 1059, L. 178/2020 prevede, nell'ambito delle modalità di fruizione del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali 4.0 di cui ai commi 1056, 1057 e 1058, l'utilizzo esclusivo in compensazione ai sensi dell'articolo 17 D. Lgs. 241/1997:

- in tre quote annuali di pari importo;
- a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni.

L'avvenuta interconnessione, unitamente ai requisiti tecnici del bene previsti dagli allegati A e B annessi alla L. 232/2016, dovrà risultare da:

- una perizia asseverata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali;

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



## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***Ancora sui modelli di bilancio degli enti del terzo settore***

di **Biagio Giancola, Guido Martinelli**



Il [Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali – Dir. Gen. Terzo Settore, con la nota n. 5941 dello 05.04.2022](#), ha fornito alcuni chiarimenti in merito all’operatività dell’obbligo di adozione dei modelli prestabiliti di bilancio (cfr. D.M. 39/2020), previsti per gli Enti del Terzo Settore (ets) dall’[articolo 13, comma 3, D.Lgs. 117/2017](#).

Detti schemi **non sono però obbligatori per tutti**.

Gli enti del terzo settore *“che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa”* e le imprese sociali dovranno redigere il loro bilancio secondo quanto previsto dal libro quinto del codice civile ([articoli 2423 e ss. cod. civ.](#)) che dovrà poi essere depositato presso il registro delle imprese ([articolo 13, commi 4 e 5, D.Lgs. 117/2017](#) e [articolo 9, commi 1 e 2, D.Lgs. 112/2017](#)) e non al Runts come accadrà per gli altri ets.

**Per le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale** in fase di trasmigrazione dai registri regionali al Runts, **si conferma che il primo esercizio in cui applicare le nuove regole di bilancio è il 2021** (primo esercizio successivo alla avvenuta pubblicazione del decreto sulla modulistica obbligatoria).

Per gli enti che non avessero l’esercizio coincidente con quello solare la disciplina in esame si applica **dal primo esercizio che ha avuto inizio successivamente al 18 aprile 2020** (data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.M. 05.03.2020).

Per gli enti che **hanno presentato la domanda al Runts dopo il 23 novembre**, solo la successiva iscrizione ha effetti costitutivi; ne consegue che **solo da quel momento in avanti avranno l’obbligo di adozione dei modelli di bilancio redatti secondo gli schemi ministeriali**.

Pertanto, **per gli ets di nuova costituzione, l’obbligo di adeguarsi ai modelli prestabiliti di bilancio sorge dall’esercizio finanziario in cui l’Ente consegue la relativa qualifica**

Ne deriva che **gli enti già in essere alla data di presentazione della domanda di iscrizione al Runts e che presentino la domanda nell'ultimo trimestre del loro esercizio finanziario potranno evitare di predisporre, per l'annualità di presentazione della domanda, il bilancio secondo i criteri previsti dal Ministero**; un ente **neo costituito** che dovesse presentare domanda in analogo periodo potrà invece redigere un **unico bilancio di esercizio** che ricomprenda sia il periodo temporale delle operazioni che intercorrono tra la data dell'iscrizione e la chiusura dell'esercizio finanziario, che le operazioni dell'esercizio finanziario annuale successivo, secondo i modelli ex D.M. 39/2020.

Al contrario, gli **ultimi due bilanci approvati e le copie dei verbali e delle relative delibere di approvazione**, che l'Ente ha l'obbligo di allegare in occasione della richiesta di iscrizione al Runts (articolo 8, comma 5, D.M. 39/2020), essendo redatti anteriormente alla richiesta di iscrizione al Runts, **non devono necessariamente essere conformi ai modelli prestabiliti dal D.M. 39/2020** (salvo libera scelta dell'Ente di conformarsi in ogni caso).

La nota ministeriale chiarisce, poi, che **per gli enti in fase di trasmigrazione** (Odv e Aps già iscritte ai registri regionali), poiché gli esiti della verifica dei requisiti di iscrizione potrebbe concludersi successivamente alla data del 30 giugno 2022, **l'obbligo previsto dall'articolo 48, comma 3, cts di deposito dei bilanci degli enti entro tale data per l'esercizio 2021 possa avvenire: "con l'opportuna sollecitudine entro 90 giorni dalla predetta iscrizione"**.

Ove ciò non avvenisse il Registro potrà assegnare un termine perentorio per detto deposito a pena, in caso di mancato adempimento, di cancellazione dell'ente.

In materia di **bilancio sociale**, **gli enti che ne sono tenuti alla redazione**, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 14 cts (obbligatorio per tutti gli enti che abbiano superato un milione di euro di entrate di qualsiasi natura) saranno invece comunque tenuti alla sua **pubblicazione** entro la prescritta data del **prossimo 30 giugno sul sito internet** dell'ente o in alternativa su quello della rete associativa cui aderisce.

Si ricorda che analogo obbligo è previsto per tutte le imprese sociali ([articolo 9, comma 2, D.Lgs. 112/2017](#)) che dovranno pubblicare il loro bilancio sociale sia nel loro sito internet che presso il registro delle imprese.

La nota ministeriale conclude ricordando come il principio contabile Oic n. 35, che si applica agli ets che redigono il bilancio d'esercizio, abbia previsto, quale misura semplificativa, **la possibilità che gli enti non presentino il bilancio comparato 2020 così da evitare gli oneri di riclassificazione del bilancio del precedente esercizio**.

Nella medesima ottica la nota ritiene che si possa: *"ragionevolmente estendere **anche agli ets che redigono il rendiconto per cassa** ai sensi dell'articolo 13 comma 2 del codice, la semplificazione discendente dalla possibilità di non presentare il bilancio comparato 2020"*.

## CRISI D'IMPRESA

# ***Transazione fiscale e possibilità di falcidia del debito tributario nel concordato semplificato***

di **Francesca Dal Porto**



L'[articolo 182 ter L.F.](#), come noto, prevede che con il piano di cui all'[articolo 160 L.F.](#) (concordato preventivo) il debitore possa proporre il **pagamento, parziale o anche dilazionato, dei tributi e** dei relativi accessori amministrati dalle agenzie fiscali, **nonché dei contributi amministrati dagli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie** e dei relativi accessori.

La condizione per avanzare una proposta di stralcio è che il piano preveda **la soddisfazione di tali crediti in misura non inferiore a quella realizzabile**, in ragione della collocazione preferenziale, **sul ricavato in caso di liquidazione**, avuto riguardo al valore di mercato attribuibile ai beni o ai diritti sui quali sussiste la causa di prelazione.

Tale valore deve essere indicato nella relazione di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'[articolo 67, comma 3, lettera d\) L.F.](#)

Se il credito tributario o contributivo è assistito da **privilegio**, la percentuale, i tempi di pagamento e le eventuali garanzie **non possono essere comunque inferiori o meno vantaggiosi** rispetto a quelli offerti ai creditori che hanno un **grado di privilegio inferiore** o a quelli che hanno una posizione giuridica e interessi economici omogenei a quelli delle agenzie e degli enti gestori di forme di previdenza e assistenza obbligatorie.

Il **comma 5** dell'[articolo 182 ter L.F.](#) prevede che il debitore possa effettuare la **proposta di stralcio dei crediti tributari e previdenziali** anche nell'ambito delle trattative che precedono la stipulazione **dell'accordo di ristrutturazione di cui all'articolo 182 bis L.F.**

Ci si chiede se nel nuovo istituto del **concordato semplificato** di cui all'[articolo 18 D.L. 118/2021](#) esista la possibilità di presentare una **proposta di pagamento parziale dei crediti tributari e previdenziali** così come previsto con la transazione fiscale.

In realtà, [l'articolo 182 ter L.F.](#) non è richiamato nella disciplina del concordato semplificato e, circa i contenuti della proposta, l'articolo 18 nulla dice se non che deve trattarsi di un concordato con cessione dei beni e che i creditori possono essere suddivisi in classi.

Il [comma 5](#) dell'articolo 18 D.L. 118/2021 prevede tuttavia che il tribunale, assunti i mezzi istruttori richiesti dalle parti o disposti d'ufficio, **proceda con l'omologazione** del concordato semplificato dopo aver **verificato la regolarità del contraddittorio e del procedimento**, nonché il rispetto dell'ordine delle cause di prelazione e la fattibilità del piano di liquidazione ed aver rilevato che **la proposta** non arreca pregiudizio ai creditori rispetto all'alternativa della liquidazione fallimentare e che comunque **assicura un'utilità a ciascun creditore**.

Leggendo la norma e alcune interpretazioni che sul punto sono state date, pare di poter concludere che le condizioni indicate per l'omologazione della proposta facciano riferimento anche **ai creditori prelatizi**, per cui **non è quindi necessariamente richiesto un pagamento integrale** ma un'utilità e l'assenza di pregiudizio rispetto all'alternativa della liquidazione fallimentare.

Di conseguenza, si può concludere dicendo che **la proposta di concordato semplificato può contenere uno stralcio anche per i creditori tributari e previdenziali**, pur senza passare dall'istituto della transazione fiscale di cui all'[articolo 182 ter L.F.](#) e pur rispettando l'ordine delle cause di prelazione.

L'[articolo 18 D.L. 118/2021](#) non richiama neanche l'[articolo 160 L.F.](#) che, al comma 2, stabilisce che la proposta può prevedere una **falcidia per i creditori muniti di privilegio, pegno o ipoteca**, purché il piano ne preveda la soddisfazione in misura non inferiore a quella realizzabile, in ragione della collocazione preferenziale, sul ricavato in caso di liquidazione, avuto riguardo al **valore di mercato attribuibile ai beni o diritti sui quali sussiste la causa di prelazione** indicato nella relazione giurata di un professionista in possesso dei requisiti di cui all'[articolo 67, comma 3, lettera d\) L.F.](#)

Il mancato richiamo conferma l'interpretazione di cui sopra: **la possibilità di falcidia dei crediti prelatizi**, siano essi anche tributari o previdenziali, **nel concordato semplificato non è vincolata ad alcuna condizione** ma solo al rispetto della graduazione dei privilegi e al fatto che la proposta non arrechi pregiudizio ai creditori rispetto all'alternativa della liquidazione fallimentare e che comunque **assicuri un'utilità a ciascun creditore**.

È quindi necessario che l'**esperto** prima, nominato nella composizione negoziata della crisi di impresa, e poi l'**ausiliario** nominato dopo la presentazione della proposta di concordato semplificato, effettuino tale verifica: occorre **stimare i presumibili valori di realizzo dei beni dell'impresa in ipotesi di liquidazione fallimentare** e quindi la percentuale di soddisfazione che potrebbe essere riservata ai creditori, sulla base del grado di prelazione.

In tutti i casi in cui la proposta di concordato semplificato riservi ai creditori un'**utilità non inferiore a tali valore soglia** anche qualora preveda uno stralcio per i crediti tributari e

previdenziali, sarà considerata accoglibile e quindi omologabile.

È lo stesso [articolo 18, comma 3, D.L. 118/2021](#) che stabilisce che il **tribunale acquisisce il parere dell'esperto con specifico riferimento ai presumibili risultati della liquidazione** e alle garanzie offerte.

Anche all'ausiliario è richiesto un parere e sicuramente dovrà esprimersi sul punto, così da consentire ai creditori e al tribunale la giusta valutazione in ordine all'opportunità di opporsi all'omologazione, quanto ai primi, e all'opportunità di omologare la proposta quanto al secondo.

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Gli immobili in comodato nella dichiarazione dei redditi***

di **Laura Mazzola**



Gli **immobili concessi in comodato** non devono essere dichiarati da parte del soggetto comodatario, ossia dal **soggetto che utilizza gratuitamente l'immobile**.

Ai sensi dell'[articolo 1803, comma 1, cod. civ.](#) *“Il comodato è il contratto col quale una parte consegna all'altra una cosa mobile o immobile, affinché se ne serva per un tempo o per un uso determinato, con l'obbligo di restituire la stessa cosa ricevuta”*.

Questa tipologia di contratto viene spesso utilizzata dai genitori, proprietari di due o più abitazioni, che decidono di “farle usufruire” ai figli in forma gratuita.

In pratica, il **comodatario**, ossia colui al quale è concesso l'uso del bene, diviene **titolare di un diritto personale di godimento di una cosa**, in questo caso un immobile, su cui tuttavia non possiede nessun diritto di proprietà.

Difatti, l'immobile rimane di **proprietà del comodante**, cioè colui che concede l'uso del bene, ed è il medesimo soggetto che **dichiara tale bene** all'interno del modello 730 o del modello Redditi PF.

Nell'ipotesi di **locazioni brevi**, spetta al proprietario continuare ad indicare, all'interno della propria dichiarazione dei redditi, gli immobili concessi in comodato.

Infatti, come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella [circolare 24/E/2017](#), per quanto riguarda la **concessione in godimento dell'immobile al comodatario**, per effetto delle disposizioni che prevedono l'applicazione della ritenuta in capo al comodatario stesso, il **comodante** resta **titolare del reddito fondiario derivante dal possesso dell'immobile oggetto di comodato**, mentre il **comodatario/locatore** diventa **titolare del reddito derivante dalla locazione**, qualificabile come reddito diverso assimilabile alla sublocazione.

In particolare, tali immobili devono essere indicati alternativamente:

- nel **quadro B del modello 730/2022**;
- nel **quadro RB del modello Redditi Pf 2022**.

Dal canto suo il comodatario ha l'onere di **dichiarare il reddito relativo alle locazioni poste in essere**.

In particolare, tale reddito deve essere indicato alternativamente:

- nel **quadro D, rigo D4, del modello 730/2022 (codice 10)**;
- nel **quadro RL, rigo RL10, del modello Redditi Pf 2022**.

Si evidenzia che, per i redditi che derivano dalla “sublocazione” di beni immobili ad uso abitativo, per **periodi non superiori a 30 giorni**, stipulati dalle persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa e di locazione, da parte del comodatario dell'immobile ricevuto in suo gratuito per la medesima durata, e? possibile **optare per l'applicazione della cedolare secca**.

Infine, si ricorda che, a decorrere dall'anno d'imposta 2021, il **regime fiscale delle locazioni brevi** e? riconosciuto solo in caso di **destinazione alla locazione inferiore a 30 giorni di non più di 4 appartamenti per ciascun periodo d'imposta**.

Negli altri casi, l'attività di locazione, da chiunque esercitata, si presume svolta in forma imprenditoriale, ai sensi dell'[articolo 2082 cod. civ.](#)

Pertanto, se nel corso del 2021 sono state destinate a locazione breve **più di quattro unità**, non può essere utilizzato il modello 730/2022, ma occorre utilizzare il **modello Redditi Pf 2022**.

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

### ***Divieto al commercio delle bare fiscali anche in caso di cessione di partecipazioni in via indiretta***

di **Stefano Rossetti**



L'[articolo 84, comma 3, Tuir](#) prevede che le disposizioni in materia di riporto delle perdite fiscali ([articolo 84, comma 1, Tuir](#)) non si applicano nel caso in cui ***“la maggioranza delle partecipazioni aventi diritto di voto nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite venga trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo e, inoltre, venga modificata l'attività principale in fatto esercitata nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od acquisizione ovvero nei due successivi od anteriori. La limitazione si applica anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti di cui al comma 5 dell'articolo 96, relativamente agli interessi indeducibili, nonché a quelle di cui all'articolo 1, comma 4, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, relativamente all'aiuto alla crescita economica”***.

Quindi, sulla base del disposto della norma sopra riportata è **precluso il riporto** di:

- perdite fiscali ex [articolo 84, comma 1, Tuir](#);
- eccedenze di interessi passivi ex [articolo 96 Tuir](#);
- eccedenze di Ace ex [articolo 1, comma 4, D.L. 201/2011](#)

nell'ipotesi in cui congiuntamente venga:

- **trasferita a terzi la maggioranza delle partecipazioni aventi diritti di voto in assemblea ordinaria** (c.d. requisito soggettivo);
- **modificata l'attività esercitata nell'anno ovvero nel biennio successivo o antecedente al trasferimento delle partecipazioni sociali** (c.d. requisito oggettivo).

Questa norma, di chiara matrice antielusiva, mira a colpire tutte quelle situazioni in cui le perdite fiscali subite da un soggetto in dipendenza dello svolgimento di una determinata

attività **possano compensare redditi che derivano da un'attività profittevole diversa dalla prima**, quando nel periodo sospetto vi sia il cambiamento della compagine sociale.

Recentemente l'Agenzia delle Entrate, con la [risposta ad istanza di interpello n. 39/E/2022](#), si è espressa sul perimetro applicativo della norma, affermando che, anche in caso di cessione delle quote della **società controllante della c.d. "bara fiscale"**, si considera integrato il requisito oggettivo (**trasferimento a terzi della maggioranza delle partecipazioni aventi diritti di voto in assemblea ordinaria**).

La posizione dell'Amministrazione finanziaria trae origine dal fatto che, seppur, sotto il profilo letterale, la norma **non sembri attribuire rilievo al trasferimento di una partecipazione di maggioranza** nel soggetto che controlla indirettamente la società che riporta le perdite, **una siffatta interpretazione sarebbe contraria alla ratio ispiratrice della norma**, che, come emerge dalla relazione governativa al D.Lgs. 358/1997, è quella di contrastare il fenomeno del "commercio di bare fiscali", in quanto la circolazione disapprovata dal sistema potrebbe avvenire anche **indirettamente** attraverso la cessione della società che controlla la "bara".

Secondo l'Agenzia delle Entrate quanto sopra è evidente quando esiste **sostanziale identità tra controllante e controllata**, ossia quando la controllata portatrice di posizioni fiscali sia **l'unico asset (o il più significativo)** che componga il patrimonio della propria controllante (anche indiretta) oggetto di trasferimento.

Quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate non convince del tutto sotto un duplice profilo:

- in primo luogo, il concetto di **significatività di un asset** non è scevro di criticità. La significatività può essere letta sia sotto il profilo **qualitativo** sia sotto quello **quantitativo**, e in quest'ultimo caso si potrebbe fare riferimento sia al **valore corrente** sia a quello **contabile**;
- in secondo luogo, un'interpretazione così ampia sembrerebbe andare oltre il dato normativo e quindi pare lesiva del principio di legalità. Il rischio sarebbe quello di dilatare l'applicazione di una norma di carattere antielusivo che, invece, dovrebbe riguardare esclusivamente **fattispecie specificamente individuate** dal legislatore come passibili di **abuso**.