

**Edizione di venerdì 3 Giugno 2022**

## **EDITORIALI**

**Adempimenti In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 31 maggio**

di **Laura Mazzola**

## **IMU E TRIBUTI LOCALI**

**Acconto Imu con aliquote dell'anno precedente**

di **Fabio Garrini**

## **BILANCIO**

**Requisiti di connessione in presenza di due impianti fotovoltaici**

di **Luigi Scappini**

## **PROFESSIONISTI**

**Il giudizio di omologazione del concordato nello schema del decreto di modifica del CCII**

di **Francesca Dal Porto**

## **IVA**

**Non imponibilità Iva delle forniture di bordo per navi e aerei**

di **Gabriele Damascelli**

## **ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A**

**Nuovi strumenti per finanziare l'aggregazione di studi professionali**

di **Riccardo Conti di MpO & Partners**

## EDITORIALI

---

# Adempimenti In Diretta: la top 10 dei quesiti della puntata del 31 maggio

di Laura Mazzola



**È ON LINE LA NUOVA VERSIONE**

**EVOLUTION**  
**Euroconference**

La piattaforma indispensabile per lo studio del Commercialista

[Scopri tutte le novità >](#)

Il trentaduesimo appuntamento di **Adempimenti In Diretta** è iniziato, come di consueto, con la sessione “**aggiornamento**”, nell’ambito della quale sono state richiamate le novità relative alla normativa, alla prassi e alla giurisprudenza dell’**ultima settimana**.

La sessione “**caso operativo**” è stata poi dedicata ai **soggetti tenuti alla presentazione del modello dichiarativo 730/2022**, mentre nell’ambito della sessione “**scadenziario**”, dopo aver evidenziato le **prossime scadenze di dichiarazioni, comunicazioni e versamento**, è stato riservato un **focus** ai **principi fondamentali dell’Imu**.

Infine, nella sessione “**adempimenti in pratica**” è stata esaminata la **gestione del modello 730 con TS Studio**.

Sono arrivati svariati **quesiti**; ne ho selezionati dieci, ritenuti **più interessanti**, da pubblicare oggi nella **top 10** con le **relative risposte**.

Sul **podio** ci sono:

**3. IMU: DIRITTO DI ABITAZIONE CONIUGE SUPERSTITE**

**2. IMU: GENITORE AFFIDATARIO DEI FIGLI**

**1. IMU: ACQUISTO IMMOBILE A GIUGNO**

**# 10**

## Ristrutturazione: indicazione CCNL in fattura

---

***L'indicazione in fattura del ccnl è necessaria anche per i lavori di ristrutturazione edilizia 50%?***

**ST. ASS. G.**

---

Come evidenziato dall'Agenzia delle entrate, con la circolare 19/E/2022, l'indicazione dei contratti collettivi, nell'atto di affidamento dei lavori e nelle relative fatture, è obbligatoria per i contribuenti che fruiscono direttamente in dichiarazione dei redditi, o che optano per le alternative alla fruizione diretta, delle seguenti agevolazioni:

- *superbonus*, previsto dall'articolo 119 D.L. 34/2020;
- recupero del patrimonio edilizio, di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1 lett. a), b) e d), Tuir;
- efficienza energetica, di cui all'articolo 14 D.L. 63/2013;
- adozione di misure antisismiche, di cui all'articolo 16, commi da 1-*bis* a 1-*septies*, L. 63/2013;
- recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, commi 219 e 220, della Legge di bilancio per il 2020;
- installazione di impianti fotovoltaici di cui all'articolo 16-*bis*, comma 1 lett. h), del Tuir, ivi compresi gli interventi di cui all'articolo 119, commi 5 e 6;
- installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici di cui all'articolo 16- *ter* L. 63/2013;
- detrazione per le spese sostenute per il superamento e l'eliminazione delle barriere architettoniche, prevista dall'articolo 119-*ter* L. 34/2020;
- credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, previsto dall'articolo 120 D.L. 34/2020;
- *bonus* mobili, previsto dall'articolo 16, comma 2, D.L. 63/2013, con riferimento ai presupposti interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-*bis* Tuir;
- *bonus* verde, previsto dall'articolo 1, comma 12, L. 205/2017.

Gli interventi di ristrutturazione edilizia, rientrando tra gli interventi di cui alla lett. d), del comma 1, dell'articolo 16-*bis* Tuir, sono sottoposti a tale previsione normativa.

## # 9

### 730: agricoltore in regime di esonero

---

***Un agricoltore in regime di esonero può presentare il modello 730?***

**ST. N. B. D. SNC**

Tra i soggetti che possono presentare il modello 730 rientrano anche i produttori agricoli esonerati dalla presentazione della dichiarazione dei sostituti di imposta (modello 770), del modello Irap e della dichiarazione annuale Iva.

## # 8

### 730 senza sostituto di imposta

---

***È ancora possibile presentare il mod. 730 con rimborso in assenza di sostituto, anche senza avere avuto rapporto di lavoro dipendente nel 2021? Tale apertura era stata prevista eccezionalmente 2 anni fa.***

**S. SNC**

---

La risposta è positiva.

I contribuenti possono presentare il modello 730 anche in mancanza di un sostituto di imposta tenuto a effettuare il conguaglio.

In questo caso, nelle informazioni relative al contribuente, occorre indicare, all'interno della casella "730 senza sostituto", la lettera "A" e, all'interno del riquadro "Dati del sostituto d'imposta che effettuerà il conguaglio", occorre barrare la casella "Mod. 730 dipendenti senza sostituto".

## # 7

### 730: spese mediche smarrite

---

***Nell'ipotesi in cui un contribuente "smarrisce" gli scontrini parlanti relativi all'acquisto di alcuni medicinali ma gli importi degli stessi risultassero dal 730 precompilato, il contribuente dovrà eliminare tali importi oppure no?***

**C.C.**

---

Al fine di poter "recuperare" le spese mediche detraibili smarrite occorre che il contribuente presenti, senza modifiche ovvero con modifiche che non incidono sulla determinazione del reddito o dell'imposta, direttamente o tramite il sostituto di imposta che presta assistenza fiscale, il modello 730 precompilato.

In questo modo, come indicato dall'Agenzia delle entrate con la circolare 11/E/2015, la dichiarazione non sarà oggetto di controlli documentali ai sensi dell'articolo 36-ter D.P.R.

600/1973.

## # 6

### 730 presentato dall'erede

---

***In caso di presentazione della dichiarazione 730/2022 per i redditi del de cuius deceduto nel 2021, chi effettuerà il pagamento dell'imposta dovuta (in caso di IRPEF a debito) e chi riceverà le somme spettanti (in caso di IRPEF a credito)?***

**C.C.**

---

Per i soggetti deceduti entro il 28 febbraio 2022, i versamenti devono essere effettuati dagli eredi nei termini ordinari.

Per le persone decedute successivamente, i termini sono prorogati di sei mesi e scadono quindi il 30 dicembre 2022.

Al di là dei termini, i versamenti devono sempre essere effettuati dagli eredi.

Nell'ipotesi, invece, che dalla dichiarazione emerga un credito, il rimborso è effettuato direttamente dall'Amministrazione finanziaria entro i termini stabiliti.

In particolare, l'Agenzia delle entrate invierà una comunicazione all'erede dichiarante del "modello 730 de cuius" ed effettuerà appositi controlli per verificare la presenza di più eredi, oltre che l'eventuale presentazione della dichiarazione di successione.

## # 5

### Convenienza alla presentazione del modello 730

---

***Perché ad un contribuente converrebbe presentare il modello 730 in luogo del modello Redditi PF?***

**S.C.**

---

I contribuenti, in possesso di determinati redditi, possono presentare la dichiarazione dei redditi attraverso il modello 730.

Utilizzare il modello 730 è vantaggioso in quanto il contribuente:

- non deve eseguire calcoli e, pertanto, la compilazione è più semplice;
- ottiene il rimborso dell'imposta direttamente nella busta paga o nella rata di pensione, a partire dal mese di luglio (per i pensionati a partire dal mese di agosto o di settembre);
- se deve versare delle somme, queste sono trattenute direttamente dalla busta paga (a partire dal mese di luglio) o dalla pensione (a partire dal mese di agosto o settembre).

## #4

### Modello 730: 2 CU

---

***Il contribuente che ha ricevuto due certificazioni uniche, per il medesimo periodo di imposta, è tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi?***

**P.Z.**

---

La risposta è affermativa.

Infatti, nell'ipotesi di più certificazioni uniche non conguagliate, è obbligatorio, fermi tutti gli altri requisiti, presentare il modello 730 (o in alternativa il modello Redditi PF) al fine di liquidare correttamente l'imposta dovuta.

## # 3

### Imu: diritto di abitazione coniuge superstite

---

***Il coniuge superstite, con diritto di abitazione sull'immobile di lusso, deve pagare l'Imu? Oppure il versamento dell'imposta spetta ai figli del de cuius?***

**I.C.**

---

L'articolo 540 cod. civ. riserva al coniuge superstite il diritto di abitare nella casa familiare; ossia nell'immobile in cui, con il proprio coniuge defunto, dimoravano abitualmente.

Il diritto di abitazione comporta che gli altri titolari di diritti reali di godimento sull'immobile non sono tenuti al pagamento dell'imposta.

In tale ipotesi, infatti, il coniuge superstite rappresenta l'unico soggetto passivo Imu e, di conseguenza, è tenuto in via esclusiva al pagamento dell'imposta, fatta salva l'esenzione per l'abitazione principale non di lusso e le relative pertinenze (una per categoria catastale).

## # 2

### Imu: genitore affidatario dei figli

---

***L'ex coniuge assegnatario dell'immobile è soggetto al versamento dell'Imu?***

**A.C.**

---

Con la riscrittura delle disposizioni Imu di cui alla L. 160/2019, la normativa è stata leggermente modificata, prevedendo come beneficiario dell'esenzione dall'imposta il genitore affidatario dei figli e non più il coniuge assegnatario dell'immobile.

Con la circolare 1/DF del 18 marzo 2020, il Dipartimento delle finanze del MEF ha chiarito che *“la differente formulazione della norma [...] che fa riferimento alla casa familiare e al genitore, e non più alla casa coniugale e al coniuge, è volta soltanto a chiarire che nell'ambito dell'assimilazione all'abitazione principale sono ricomprese anche le ipotesi di provvedimento giudiziale di assegnazione della casa familiare in assenza di un precedente rapporto coniugale”* e che *“nulla quindi è mutato rispetto alla precedente disciplina”*.

Ne discende che la modifica normativa ha una connotazione estensiva, in quanto fa rientrare nel perimetro dell'esenzione dall'Imu per l'abitazione principale, oltre al coniuge assegnatario dell'immobile, anche il genitore affidatario dei figli nel contesto di una coppia di fatto.

In entrambi i casi la normativa richiede, ai fini dell'esenzione, che l'assegnazione derivi da un provvedimento del giudice, la cui individuazione e assegnazione della casa familiare non può essere contestata dal Comune in relazione all'esenzione dall'imposta.

## # 1

### Imu: acquisto immobile a giugno

---

***Un nostro cliente è in attesa di stipulare il contratto di acquisto di una “seconda casa” al mare. Se dovesse sottoscrivere l'atto di compravendita ad inizio giugno, può versare l'intera imposta dovuta a saldo?***

**A.G.**

---

Il Dipartimento delle Finanze, con una *Faq* dell'8 giugno 2021, ha fornito chiarimenti in merito al calcolo dell'acconto Imu, affermando che:

- l'“imposta è dovuta per anni solari proporzionalmente alla quota e ai mesi dell'anno nei quali si è protratto il possesso”;
- il “versamento della prima rata è pari all'imposta dovuta per il primo semestre applicando l'aliquota e la detrazione dei dodici mesi dell'anno precedente”.

Pertanto, nell'ipotesi che il contribuente sottoscriva l'atto di acquisto entro il 15 giugno, occorre procedere al versamento, entro il 16 giugno, dell'acconto proporzionato a un mese di possesso dell'immobile.

Nel caso di pagamento tardivo, occorre pagare l'imposta con ravvedimento operoso (sanzione e interessi).

Per **aderire alla Community di Euroconference In Diretta**, gli interessati possono cercarci su Facebook o utilizzare il link <https://www.facebook.com/groups/2730219390533531/>





## IMU E TRIBUTI LOCALI

---

### ***Acconto Imu con aliquote dell'anno precedente***

di **Fabio Garrini**



La **liquidazione dell'imposta municipale per il 2022** è segnata da alcune novità rispetto al precedente periodo d'imposta: tra queste certamente assume un ruolo di primo piano la nuova **definizione di abitazione principale in relazione alla residenza del coniuge**, secondo la nuova definizione introdotta dall'[articolo 5-decies D.L. 146/2021](#).

Non va però dimenticata anche un'ulteriore previsione: si tratta dell'esenzione a favore dei **fabbricati invenduti e non locati dalle imprese**.

Tale fattispecie nei precedenti due esercizi era caratterizzata dall'applicazione di una aliquota ridotta (0,1% che il Comune poteva innalzare non oltre il limite dello 0,25% o ridurre fino all'azzeramento), mentre dal presente periodo d'imposta su tali immobili **non è dovuto il tributo comunale**.

Con due contributi ricordiamo brevemente le regole per il calcolo dell'Imu; nel presente intervento ci occupiamo della **determinazione di quanto dovuto in sede di acconto** e delle modalità di versamento, rinviando al successivo l'esame delle **diverse aliquote applicabili**, nonché le principali **particolarità** che interessano la scadenza del **16 giugno 2022**.

#### **La determinazione dell'acconto**

Ai sensi dell'[articolo 1, comma 762, L. 160/2019](#) i soggetti passivi effettuano il versamento dell'imposta dovuta per l'anno in corso in due rate.

Entro il **16 giugno** i contribuenti sono chiamati ad effettuare il versamento in **acconto**, facendo riferimento all'imposta dovuta per il primo semestre, applicando **l'aliquota e la detrazione approvata per l'anno precedente**.

Costituisce deroga a tale previsione generale l'ipotesi per cui il contribuente decida in favore del versamento in **“unica soluzione”**, pagando quindi entro il 16 giugno l'intera imposta dovuta per l'anno 2022; in questo caso, evidentemente, l'imposta dovrà essere da subito liquidata facendo riferimento alle **aliquote deliberate per l'anno in corso**.

Ciò posto, anche se il fatto di evitare una doppia scadenza potrebbe sembrare vantaggioso, tale soluzione **non pare pienamente consigliabile** in quanto imporrebbe comunque di verificare eventuali deliberazioni successive al 16 giugno; una modifica di aliquota successiva a tale data comporterebbe comunque la necessità di procedere ad un conguaglio a saldo.

Al di fuori del caso di versamento in unica soluzione; è rinviato al **16 dicembre**, in sede di versamento a saldo, il calcolo dell'imposta effettivamente spettante per l'anno 2022, sulla base delle **aliquote pubblicate sul sito MEF entro il 28 ottobre** (in caso di mancata pubblicazione anche il saldo sarà liquidato facendo riferimento alle aliquote del precedente anno), scomputando quanto già versato in sede di acconto.

Gli **enti non commerciali presentano** una modalità di versamento particolare: ai sensi del [comma 763](#) tali soggetti sono tenuti ad effettuare **due versamenti “provvisori”** alle tradizionali scadenze del 16 giugno e del 16 dicembre (ciascun versamento è pari al 50% dell'imposta corrisposta per l'anno precedente) e saranno invece chiamati a **conguagliare** l'imposta dovuta **entro il 16 giugno dell'anno successivo**. Tali soggetti sono peraltro tenuti a presentare annualmente la specifica dichiarazione prevista dal comma 770.

## Le modalità di versamento

Il versamento dell'imposta può avvenire alternativamente sfruttando il tradizionale **bollettino postale** ovvero compilando il più pratico **modello F24**, utilizzando i codici tributo previsti per le diverse fattispecie (gli importi devono essere arrotondati all'unità di euro e occorre verificare sul regolamento comunale quale sia la soglia per il minimo di versamento).

Il modello F24 va compilato utilizzando i **codici tributo approvati con la [risoluzione 29/E/2020](#)** (che ha **confermato i codici già applicabili precedentemente**).

Tale ultima soluzione permette peraltro di **utilizzare in compensazione** dell'imposta dovuta eventuali crediti vantati dal contribuente, anche nel caso in cui questi dovessero scaturire dal modello 730 (in tal caso il contribuente deve trattenere una quota di credito liquidato all'interno del modello, indicandolo nel quadro “I”).

Va peraltro ricordato che, anche per il pagamento dell'Imu, come per ogni altro pagamento, **l'utilizzo dei crediti fiscali è subordinato alle note limitazioni**, in particolare:

- il credito fiscale che supera la **soglia di euro 5.000** è utilizzabile, ai sensi dell'[articolo 3](#)

**[D.Lgs 124/2019](#)** anche per i crediti relativi ad imposte dirette, **solo a decorrere dal decimo giorno successivo la presentazione del modello dichiarativo** da cui questo scaturisce e detta dichiarazione deve essere assistita dal visto di conformità ai sensi del D.L. 50/2017;

- la compensazione deve avvenire utilizzando i **servizi telematici dell'Agenzia delle entrate** (solo il versamento senza compensazione può avvenire con i servizi bancari per i **titolari di partita Iva** ovvero anche in **modalità cartacea per i privati**);
- la compensazione è sanzionata qualora il contribuente presenti **debiti erariali scaduti iscritti a ruolo superiori ad euro 1.500**, ai sensi dell'**[articolo 31 D.L. 78/2010](#)**. Eventuali mancati pagamenti Imu iscritti a ruolo, al contrario, **non generano alcuna preclusione alla compensazione** (**[circolare 4/E/2011](#)**), neppure se il mancato versamento pendente riguarda la **quota erariale dovuta per i fabbricati di categoria catastale D** (**[risposta ad istanza di interpello n. 385 del 22.09.2020](#)**).

## BILANCIO

### ***Requisiti di connessione in presenza di due impianti fotovoltaici***

di Luigi Scappini



L'Agenzia delle entrate, con la [risposta a interpello n. 319 del 1° giugno 2022](#), torna a occuparsi della **tassazione** delle **energie rinnovabili** prodotte da **imprenditori agricoli**, rimandando, ai fini della **verifica** del rispetto della **connessione** con l'attività agricola primaria esercitata, ai **criteri** stabiliti con la [circolare 32/E/2009](#).

Istante è una società semplice che svolge attività agricola utilizzando **terreni in proprietà e in affitto**, ubicati nel Comune in cui ha la propria sede legale nonché in quelli limitrofi, e che è già in possesso di un impianto "a terra" per complessivi 999 kWp, che soddisfa i **requisiti di connessione** in quanto la società conduce almeno 1 ettaro di terra ogni 10 kW di potenza installata, eccedente la franchigia di 200 kW, come richiesto dalla [circolare 32/E/2009](#).

La società intende realizzare un **secondo impianto fotovoltaico**, in questo caso **parzialmente integrato** sul **tetto** di copertura di un capannone dell'azienda e si chiede se si possa considerare connesso anche il secondo impianto.

L'Agenzia delle entrate, afferma che, poiché la [circolare 32/E/2009](#) **non** individua **limiti** al **numero** dei **requisiti** da soddisfare per dimostrare la connessione tra l'attività agricola esercitata e quella connessa consistente nella produzione di energia rinnovabile, è **sufficiente** il **rispetto**, per **ogni impianto**, di **almeno uno** dei **requisiti** richiesti

Il chiarimento è utile in quanto, come noto, il **Governo**, per gli **anni dal 2022 al 2026** ha stanziato **1.500 milioni** di euro a valere sui fondi del **PNRR, missione 2**, componente 1, investimento 2.2., per la realizzazione dei c.d. **parchi agricoli**. Ne deriva che non poche saranno le imprese che si troveranno a dover gestire un **secondo impianto**.

L'intervento, infatti, mira a sostenere la **realizzazione di impianti fotovoltaici**, per **autoconsumo**, da realizzarsi sui **tetti delle strutture aziendali a disposizione**.

Da un punto di vista **civilistico**, la **connessione** è stata circoscritta con la sentenza della **Corte**

**Costituzionale n. 66/2015** con cui è stato chiarito che l'attività di produzione di energia da fonti rinnovabili *“è appunto da qualificarsi come “attività diretta alla **fornitura di beni**” e, quindi, per essa vale il **requisito** della “**utilizzazione prevalente di attrezzature o risorse dell'azienda normalmente impiegate nell'attività agricola**”. In particolare, quello che qui viene in evidenza è il fondo, quale “risorsa” primaria dell'impresa agricola, che, anche quando sia utilizzato per la collocazione degli impianti fotovoltaici, insieme alle eventuali superfici utili degli edifici addetti al fondo, deve comunque risultare “normalmente impiegata” nell'attività agricola.”.*

Da un punto di vista **fiscale**, al contrario, si rendono ancora applicabili le **disposizioni** di cui alla [circolare 32/E/2009](#) che, per quanto riguarda gli **impianti** realizzati **sulle coperture**, richiede, ai fini della verifica del requisito della connessione fiscale, che l'impianto abbia una **integrazione architettonica**, anche **parziale**, come prevista dall'**articolo 2 D.M. 19.02.2007**.

Ne deriva che in ipotesi di **presenza** sia di **impianti “a terra”** sia di **impianti integrati** o parzialmente integrati a strutture produttive aziendali, quel che **conta** è che sia **rispettato** almeno **uno dei tre requisiti** individuati con la [circolare 32/E/2009](#).

**Fiscalmente**, per effetto delle modifiche apportate al [comma 423 della L. 266/2005](#) (la c.d. Legge finanziaria per il 2006), a mezzo del [comma 910 della L. 208/2015](#) (la c.d. Legge di bilancio per il 2016), la **produzione** di energia rinnovabile da fonte fotovoltaica da parte degli imprenditori agricoli *“Ferme restando le disposizioni tributarie in materia di accisa ... **sino a 260.000 kWh anno**”* costituisce un'**attività connessa** ai sensi dell'[articolo 2135, comma 3, cod. civ.](#) e si considera produttiva di **reddito agrario**.

L'eventuale **produzione eccedente** di energia viene tassata **forfettariamente** applicando il coefficiente di redditività del **25%** *“all'ammontare dei corrispettivi delle operazioni soggette a registrazione agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, relativamente alla componente riconducibile alla valorizzazione dell'energia ceduta, con esclusione della quota incentivo”.*

Tale modalità di tassazione, per espressa previsione normativa, si rende **applicabile** non solo alle **persone fisiche** e alle **società semplici**, ma anche alle **società agricole** ex [articolo 2 D.Lgs. 99/2004](#) che hanno **optato** per la determinazione del reddito, che mantiene la natura di impresa, secondo le regole di cui all'[articolo 32 Tuir](#) e quindi **catastalmente**.

Si ricorda che si considerano società agricole quelle la cui **ragione sociale o la denominazione sociale** contiene l'indicazione di **società agricola** e *“hanno quale oggetto sociale l'esercizio esclusivo delle attività di cui all'articolo 2135 del codice civile”.*

Inoltre, sebbene da un punto di vista civilistico si considerano tali anche le **Spa** e le **Sapa**, queste forme societarie **non possono** optare per la determinazione del reddito secondo le regole catastali.

Il Legislatore, anche nel caso delle energie rinnovabili prevede la **possibilità** di **optare** per la **determinazione** del reddito, sulla parte eccedente i 260.000 kWh, per le **regole ordinarie**,

previa “comunicazione all’ufficio secondo le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442.”.

A tal proposito, per quanto riguarda l’opzione, con la [risoluzione 28/E/2018](#), proprio in riferimento alle società agricole ha avuto modo di precisare che “il richiamato articolo 2, comma 3, del D.P.R. n. 442 del 1997 prevede espressamente che, pur essendo **sanzionabile l’omessa comunicazione**, l’opzione resta valida. La **comunicazione**, infatti, riveste **carattere esclusivamente formale, senza rilevare** ai fini **sostanziali** della scelta operata (cfr. circolare n. 209 del 27 agosto 1998, paragrafo 3).”.

## PROFESSIONISTI

---

### ***Il giudizio di omologazione del concordato nello schema del decreto di modifica del CCII***

di **Francesca Dal Porto**



Il decreto legislativo recante “*Modifiche al Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza, in attuazione della direttiva (UE) 2019/1023*”, approvato dal Consiglio dei Ministri il 17 marzo scorso, propone **importanti modifiche** al CCII anche in materia di **giudizio di omologazione nel concordato preventivo**, di **diritto di recesso dei soci** e di **quadri di ristrutturazione preventiva da parte delle società**.

In particolare, è proposta la sostituzione dell’[articolo 112 del codice](#), che reca la **disciplina del giudizio di omologazione**, precisando il contenuto delle verifiche compiute dal tribunale, diverse a seconda che il concordato sia in continuità aziendale o meno.

In particolare, il **tribunale omologa il concordato** verificati:

- a) la regolarità della procedura;
- b) l’esito della votazione;
- c) l’ammissibilità della proposta;
- d) la corretta formazione delle classi;
- e) la parità di trattamento dei creditori all’interno di ciascuna classe;
- f) in caso di concordato in continuità aziendale, che tutte le classi abbiano votato favorevolmente, che il piano non sia privo di ragionevoli prospettive di impedire o superare l’insolvenza e che eventuali nuovi finanziamenti siano necessari per l’attuazione del piano e non pregiudichino ingiustamente gli interessi dei creditori;



g) in ogni altro caso, la fattibilità del piano, intesa come non manifesta inattitudine a raggiungere gli obiettivi prefissati.

Nel **concordato in continuità aziendale**, è previsto che, **se una o più classi sono dissenzienti**, il tribunale, su richiesta del debitore o con il consenso del debitore in caso di proposte concorrenti, omologa altresì se ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

a) il valore di liquidazione è distribuito nel rispetto della graduazione delle cause legittime di prelazione;

b) il valore eccedente quello di liquidazione è distribuito in modo tale che i crediti inclusi nelle classi dissenzienti ricevano complessivamente un **trattamento almeno pari a quello delle classi dello stesso grado e più favorevole rispetto a quello delle classi di grado inferiore**, fermo restando quanto previsto dall'articolo 84, comma 7;

c) nessun creditore riceve più dell'importo del proprio credito;

d) la proposta è approvata dalla maggioranza delle classi, purché almeno una sia formata da creditori titolari di diritti di prelazione, oppure, in mancanza, la proposta è approvata da almeno una classe di creditori che sarebbero almeno parzialmente soddisfatti rispettando la graduazione delle cause legittime di prelazione anche sul valore eccedente quello di liquidazione.

Nel **concordato in continuità aziendale**, se con l'opposizione un creditore dissenziente eccepisce **il difetto di convenienza della proposta**, il tribunale omologa il concordato quando, secondo la proposta e il piano, il credito risulta soddisfatto in **misura non inferiore rispetto alla liquidazione giudiziale**.

Anche nel **concordato che prevede la liquidazione del patrimonio** oppure l'attribuzione delle attività a un assuntore o in qualsiasi altra forma, se un **creditore dissenziente** appartenente a una classe dissenziente ovvero i creditori dissenzienti che rappresentano il 20 per cento dei crediti ammessi al voto, **contestano la convenienza della proposta**, **il tribunale può omologare il concordato qualora ritenga che il credito possa risultare soddisfatto dal concordato in misura non inferiore rispetto alla liquidazione giudiziale**.

In materia di **chiusura della procedura**, l'intervento modificativo stabilisce **il termine di dodici mesi dalla presentazione della domanda** di accesso per la conclusione del giudizio di omologazione.

È inoltre proposto di **limitare il diritto di recesso dei soci** nel caso in cui il piano preveda il **compimento di operazioni di trasformazione, fusione e scissione**.

Sono dettate disposizioni specifiche sull'**accesso ai quadri di ristrutturazione preventiva da parte delle società**, introducendo gli articoli da 120-bis a 120-quinquies, al fine di favorire la



continuità aziendale.

In particolare, con l'inserimento dell'**articolo 120-bis** si disciplina la fase iniziale di accesso ai quadri di ristrutturazione, chiarendo che **l'avvio della ristrutturazione e la determinazione del contenuto del piano costituiscono esecuzione degli obblighi di attivarsi senza indugio** per l'adozione e attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento (all'articolo 2086, comma 2, cod. civ.) per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.

Si prevede la **competenza esclusiva degli amministratori** ad adottare la deliberazione, che deve risultare da atto notarile depositato nel registro delle imprese, di accesso al quadro, mentre la determinazione del contenuto del piano risponderà ai **requisiti di forma previsti per lo specifico tipo di società**.

Si introducono **disposizioni che impediscono ai soci, che potrebbero non avere più un interesse nella società, di ostacolare la ristrutturazione o anche solo una delle sue fasi**.

Al contempo, si prevede però che **i soci**, pur mantenendo un diritto di informativa sull'avvio e sull'andamento della ristrutturazione, **non possano revocare gli amministratori senza giusta causa e che non possa considerarsi giusta causa la presentazione della domanda di accesso al quadro di ristrutturazione preventiva in presenza delle condizioni di legge**.

Nell'ottica di agevolare la ristrutturazione, si prevede che **i soci** (rappresentanti almeno il 10 per cento del capitale) possano avanzare **proposte concorrenti** (comma 5) e si estendono le disposizioni di cui all'articolo 120-bis anche agli **imprenditori collettivi organizzati in forma diversa dalle società**.

Con l'introduzione dell'**articolo 120-ter** si prevede la **possibilità del classamento dei soci**, rendendolo obbligatorio nel caso in cui vengano **incisi direttamente i loro diritti** e in ogni caso per le **grandi imprese** e per le società che **fanno ricorso al mercato del capitale di rischio**.

La **formazione delle classi consente ai soci di esprimere il diritto di voto sulla proposta**. I soci votano secondo le **regole previste per l'espressione del voto da parte dei creditori**, con l'unica differenza che, per i soci che non esprimono il proprio dissenso, opera un **meccanismo di silenzio-assenso**.

Infine, l'**articolo 120-quinquies** disciplina la **fase di esecuzione del concordato**.

Allo scopo di **evitare atteggiamenti ostruzionistici dei soci**, si **esclude la necessità di loro deliberazioni in merito all'attuazione del quadro omologato**, attribuendo i relativi poteri, in via generale, agli **amministratori** e, per le modificazioni statutarie che, essendo previste in modo specifico dal piano non richiedono alcuna decisione discrezionale, al **tribunale**.

## IVA

### ***Non imponibilità Iva delle forniture di bordo per navi e aerei***

di **Gabriele Damascelli**



In tema di Iva, le **operazioni di rifornimento e di vettovagliamento delle navi** adibite alla **navigazione in alto mare non sono imponibili**, perché **equiparate ad operazioni all'esportazione ex [articolo 8-bis D.P.R. 633/1972](#)**, se si tratta di cessioni finali di beni esportati direttamente dal venditore o per suo conto, mentre non si estende il regime agli **stadi commerciali anteriori**.

Qualora la cessione avvenga nei confronti di un **intermediario** che agisce **in nome proprio anziché dell'armatore**, rileva il "caricamento" della merce, con conseguente regime di non imponibilità della cessione ai fini Iva, qualora il **trasferimento** sia intervenuto al più presto, in concomitanza del momento in cui l'armatore sia stato autorizzato a disporne, di fatto, come se fosse il proprietario.

Queste, in sintesi, le conclusioni alle quali è pervenuta la Cassazione nella sentenza n. 12140/2022 in cui, richiamando un proprio **precedente** relativo alla medesima contribuente (v. Cassazione n. 22210/2019), **è stata ribadita la conformità della disciplina interna dell'[articolo 8-bis, comma 1 lett. d\), D.P.R. 633/1972](#) a quella unionale di cui all'[articolo 148, lett. a\), Direttiva Iva 2006/112](#), in base al quale gli Stati membri **devono esentare le cessioni di beni destinati al rifornimento e al vettovagliamento delle navi** adibite alla navigazione in alto mare ed al trasporto a pagamento di passeggeri o utilizzate nell'esercizio di attività commerciali, industriali e della pesca, nonché delle navi adibite ad operazioni di salvataggio ed assistenza in mare e delle navi adibite alla pesca costiera, salvo, per queste ultime, le provviste di bordo.**

**Il disconoscimento del regime interno di non imponibilità** (o di esenzione secondo la qualifica unionale) originava dalla contestazione dell'Agenzia delle Entrate secondo la quale le forniture di prodotti e bevande (cd. vettovagliamento) a bordo di navi **non sarebbero state eseguite direttamente nei confronti dell'armatore**, bensì nei confronti di un soggetto intermediario che, dopo aver acquistato da terzi, aveva ceduto i prodotti al destinatario ed acquirente finale.

Qui la **Commissione tributaria regionale**, con sentenza poi impugnata dall'Agenzia, **afferma** l'**applicabilità del regime di non imponibilità ai fini Iva** anche alla cessione di provviste di bordo compiute dal provveditore marittimo nei confronti dell'appaltatore, in quanto nel caso specifico tracciabili mediante documentazione doganale relativa all'imbarco diretto in nave.

**Le argomentazioni giuridiche in tema di provviste e dotazioni di bordo originano dalla materia doganale** ed in particolare dagli **articoli da 252 a 274 D.P.R. 43/1973** (TULD – Testo Unico Leggi Doganali) per effetto dei quali **costituiscono provviste di bordo delle navi e degli aeromobili i generi di consumo per assicurare:**

- a) il soddisfacimento delle normali esigenze di consumo delle persone componenti l'equipaggio e dei passeggeri;
- b) l'alimentazione degli organi di propulsione della nave o dell'aeromobile ed il funzionamento degli altri macchinari ed apparati di bordo;
- c) la manutenzione e la riparazione della nave o dell'aeromobile nonché delle relative dotazioni di bordo;
- d) la conservazione, la lavorazione e la confezione a bordo delle merci trasportate.

**Sono dotazioni di bordo** i macchinari, gli attrezzi, gli strumenti, i mezzi di salvataggio, le parti di ricambio, gli arredi ed ogni altro oggetto suscettibile di utilizzazione reiterata, destinati a servizio od ornamento del mezzo di trasporto.

In merito **si evidenzia un'asimmetria tra la norma interna**, che all'articolo 254 Tuld ritiene (assimila) che le provviste di bordo imbacate o trasbordate sulle navi in partenza dai porti dello Stato si considerano uscite in esportazione definitiva se nazionali o nazionalizzate, **e la disciplina unionale**, la quale all'**articolo 269, par. 2, lett. c) del CDU** (Codice doganale dell'Unione – Regolamento UE 952/2013) **esclude dal regime doganale dell'esportazione le merci fornite, esenti da Iva o da accise**, come approvvigionamento di aeromobili o navi, indipendentemente dalla loro destinazione, nonostante sia necessaria la prova della cessione di tali provviste ai fini della navigazione, navale o aerea (v. par. 3 dell'articolo 269 del CDU, risoluzione 1/E/2017 ed anche *European Commission, Export and Exit Out of the European Union – Title VIII UCC, TAXUD A2/2019, Formalities at export and exit*, pag. 7).

Ai fini Iva, nella sentenza n. 12140/2022, **la Cassazione conclude per la non imponibilità delle cessioni di beni destinati al rifornimento ed al vettovagliamento**, e lo fa riprendendo le argomentazioni già sviluppate da parte della Corte UE su un tema analogo (v. C-526/13 e C-33/16), in cui **si dà evidenza dell'esenzione Iva delle cessioni effettuate nei confronti di intermediari che agiscono in nome proprio**, qualora, alla data della cessione, la destinazione finale dei beni sia conosciuta, debitamente fissata e le relative prove siano fornite all'amministrazione tributaria.

La Corte UE, in particolare, riconosce che **l'estensione dell'esenzione Iva agli stadi che precedono la cessione dei beni all'armatore** delle navi e non già al solo stadio finale della catena di commercializzazione dei medesimi, che li userà per il loro rifornimento e vettovagliamento, **richiederebbe che gli Stati organizzino meccanismi di controllo e di sorveglianza** per assicurarsi della definitiva destinazione dei beni ceduti in esenzione fiscale, aspetto che si tradurrebbe in **costrizioni inconciliabili con la corretta e semplice applicazione delle esenzioni voluta dalla Direttiva Iva**.

Di contro, però, ed in “apparente” contrasto con un proprio precedente in materia (v. C-185/89), la Corte UE, in C-526/13, ha osservato che (v. p. 48 e ss.) **se non può essere escluso che il trasferimento della proprietà del carburante a tali intermediari si realizzi soltanto in seguito al caricamento**, allora si può osservare che **un siffatto trasferimento della proprietà è avvenuto al più presto in concomitanza** del momento in cui gli armatori sono stati autorizzati a disporre del carburante, di fatto, **come se ne fossero i proprietari**.

Di conseguenza, prosegue la Corte UE, *“si deve constatare che, in siffatte condizioni, **sebbene, secondo le forme previste dal diritto nazionale applicabile, la proprietà del carburante sia stata formalmente trasferita agli intermediari e si presuma che questi ultimi abbiano agito in nome proprio, in nessun momento tali intermediari sono stati in condizione di disporre dei quantitativi forniti**, poiché il potere di disporre è appartenuto agli armatori sin dal caricamento del carburante”*, e ciò perché, ai sensi dell'articolo 14, par. 1, della Direttiva 2006/112, affinché un'operazione possa essere qualificata come cessione di beni **è necessario che detta operazione abbia prodotto l'effetto di autorizzare tale persona a disporre, di fatto, come se ne fosse il proprietario**.

Da ciò la Corte UE, qui richiamata dalla Cassazione, ha concluso che le “cessioni” ad un intermediario che agisce in nome proprio **si dovrebbero considerare effettuate direttamente nei confronti degli armatori cessionari** che, a tale titolo, **possono beneficiare dell'esenzione Iva** ai sensi dell'articolo 148, lett. a), della Direttiva 2006/112 e, internamente, dell'[articolo 8-bis D.P.R. 633/1972](#).

Del resto **è la medesima Agenzia delle Entrate** che, nella risoluzione 1/E/2017 su citata, richiamando il precedente della Corte di Giustizia C-526/13, **riconosce la sussistenza di quella “concomitanza” evidenziata dalla Corte UE** nelle ipotesi in cui il trasferimento della proprietà del carburante all'intermediario si realizza soltanto in seguito al caricamento, chiarendo altresì che solo dopo aver caricato il carburante nel serbatoio la società petrolifera è in condizione di determinare il quantitativo effettivamente trasferito ed emettere così la relativa fattura (v. C-526/13, p. 47), **ciò a condizione che la consegna del carburante sia effettuata** dalla società petrolifera – su indicazione dell'intermediario – **direttamente nel serbatoio della nave** e che tale circostanza sia attestata dall'espletamento delle formalità doganali da parte di quest'ultima ai sensi dell'[articolo 269, par. 3, del CDU](#).

## ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

---

### ***Nuovi strumenti per finanziare l'aggregazione di studi professionali***

di **Riccardo Conti di MpO & Partners**

Convegno di mezza giornata - EVENTO GRATUITO

#### **LE OPERAZIONI DI CESSIONE ED AGGREGAZIONE DI ATTIVITÀ PROFESSIONALI**

**STP un mezzo per crescere**

**Evento accreditato ODCEC e CDL - Scopri le sedi**



All'interno del nostro paese, il ricorso ad operazioni di M&A di studi professionali sta diventando una prassi sempre più diffusa. Le motivazioni alla base di questo fenomeno sono da ricercare nei principali vantaggi che queste operazioni, e, più in generale, le aggregazioni tra professionisti, comportano: raggiungimento di economie di scala e di scopo, espansione geografica, maggior visibilità del brand e condivisione del rischio. Il crescente sviluppo delle aggregazioni in Italia ha determinato un cambiamento degli attori che popolano il mercato professionale, ora caratterizzato dalla presenza di alcuni studi di grandi dimensioni, che, forti di un primo round di acquisizioni alle spalle, si pongono come obiettivo a lungo termine quello di diventare soggetti aggregatori su larga scala.

In parallelo è tuttavia da registrare l'innegabile inadeguatezza dei tradizionali strumenti bancari. Infatti, il canale del classico finanziamento si sta rivelando uno strumento non più adeguato ad operazioni di questo tipo, limitato da procedure e tempistiche lunghe, difficoltà nel riuscire ad ottenere i capitali necessari per finanziare gli investimenti iniziali e richiesta di garanzie personali per importi troppo elevati.

Si rende quindi necessaria la presenza di forme alternative di approvvigionamento dei capitali necessari per il finanziamento dei progetti di aggregazione, quali IPO/quotazioni in Borsa e creazioni di partnership che permettano il coinvolgimento di grandi partner finanziari a supporto della crescita delle realtà professionali.

Di seguito si riportano alcuni esempi.

Nel gennaio 2020, gli studi legali LaScala e Nctm hanno dato vita alla società tra avvocati per azioni **UniQLegal** in partnership con Unicredit. Il progetto è nato dall'unione tra la strategia dei due studi di perseguire le competenze settoriali e la necessità della banca di gestire alcune aree legali di interesse, tra cui il contenzioso passivo bancario, la consulenza ricorrente e la

parte contrattualistica. Sulla base delle pattuizioni in essere, gli studi partner sono tenuti a dare supporto tecnico, professionale e manageriale a UniQLegal, mettendo a disposizione tutta la propria esperienza nella gestione dei servizi professionali. L'organico della società è composto da 12 avvocati e 2 coordinatori e la partecipazione al capitale sociale (1,1 milioni di €) è suddivisa tra i 3 soci prevedendo una quota uguale per gli studi legali (45,5%) e una quota di minoranza per Unicredit (9%). Si tratta di una svolta epocale nel contesto italiano, che per la prima volta vede la partecipazione di un partner finanziario in studio professionale.

Tramite la quotazione in Borsa, la raccolta del capitale necessario agli investimenti avviene attraverso il mercato finanziario. **Soluzione Tasse** rappresenta ad oggi l'unica realtà italiana, operante nel settore contabile/fiscale, ad essere quotata in Borsa (Euronext Growth Milan). In fase di collocamento Soluzione Tasse ha raccolto 13 milioni di euro, il flottante era del 32,5% con una capitalizzazione di mercato all'IPO pari a 40 milioni (15 volte l'EBITDA 2021 e 7 volte ca. l'EBITDA 2022). Il prezzo di collocamento delle azioni è stato fissato a 2,70 euro per azione, con il titolo che guadagna, il primo giorno di quotazione, l'11% arrivando a 3 euro, notificando un'ottima risposta da parte del mercato. L'offerta è stata rivolta esclusivamente a investitori qualificati italiani e a investitori istituzionali esteri. Il 13 gennaio 2022 il gruppo ha annunciato il fatturato consolidato, non ancora sottoposto a revisione contabile, conseguito al 31 dicembre 2021, pari a circa 27 milioni di €, in netta crescita (+42,59%) rispetto all'anno precedente (18,9 milioni di €), con un margine EBITDA di circa 2,6 milioni di €, anch'esso in significativa crescita (+90%) rispetto all'anno passato (1,4 milioni di €).

Continua a [leggere qui](#)