

Edizione di venerdì 11 Novembre 2022

CASI OPERATIVI

Limiti della discrezionalità nel diniego di rateizzazione straordinaria
di **EVOLUTION**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Crediti prescritti e deduzione della perdita dal reddito d'impresa
di **Sandro Cerato**

CONTENZIOSO

Processo tributario: dal 1° settembre 2023 parte la “giustizia digitale”
di **Angelo Ginex**

CRISI D'IMPRESA

Le misure protettive nella composizione negoziata
di **Francesca Dal Porto**

IVA

Il GSE emette fatture a rettifica del prezzo dell'energia altrui
di **Stefano Chirichigno**

PROFESSIONISTI

Comunicato
di **Euroconference Centro Studi Tributari**

CASI OPERATIVI

Limiti della discrezionalità nel diniego di rateizzazione straordinaria

di **EVOLUTION**



Un contribuente presenta istanza di rateizzazione straordinaria portando all'attenzione dell'agente della riscossione gli elementi richiesti dalla normativa di riferimento, ma questo rigetta la sua richiesta. Pertanto il contribuente impugna il diniego innanzi alla competente Corte di giustizia tributaria. La discrezionalità amministrativa di cui gode l'agente della riscossione, consente comunque al giudice di sindacare le motivazioni fondanti il rigetto?

Il contribuente, qualora sussistano talune condizioni, può chiedere all'agente della riscossione di rateizzare il pagamento delle somme iscritte a ruolo.

Secondo quanto previsto dall'articolo 19, comma 1, D.Lgs. 602/1973, infatti, su istanza del contribuente che dichiara di versare in una "temporanea situazione di obiettiva difficoltà", può essere concessa la dilazione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, con esclusione dei diritti di notifica, fino ad un massimo di settantadue rate mensili.

Nel caso in cui le somme iscritte a ruolo siano di importo superiore a centoventimila euro, la dilazione può essere concessa solo se il contribuente documenta la "temporanea situazione di obiettiva difficoltà".



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

REDDITO IMPRESA E IRAP

Crediti prescritti e deduzione della perdita dal reddito d'impresa

di **Sandro Cerato**



La disciplina delle **perdite su crediti** è un argomento di indiscusso interesse in questo particolare contesto storico, poiché la congiuntura economica sfavorevole comporta numerose situazioni di **insolvenza** che impongono alle imprese di porre particolare attenzione ai fini fiscali: i crediti divenuti **inesigibili** determinano, infatti, nella maggior parte dei casi, delle **perdite deducibili** dal reddito di impresa.

In particolare, per i soggetti diversi da banche, altre società finanziarie e imprese di assicurazione, il trattamento fiscale, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, delle perdite su crediti, cioè degli **oneri derivanti dalla inesigibilità dei crediti divenuta "definitiva"**, si desume dall'articolo 101, comma 5, Tuir, che disciplina, in modo particolare, i **requisiti** al ricorrere dei quali le perdite sono **deducibili senza limiti e con meccanismo analitico**.

In questo intervento esamineremo la **deducibilità dei crediti prescritti**, tenuto conto degli orientamenti della prassi amministrativa e di quella professionale che si sono succeduti nel corso del recente passato.

Ai sensi dell'[articolo 2946 cod. civ.](#), i diritti si estinguono per prescrizione decorsi 10 anni. Peraltro, in determinate ipotesi, sono previsti **termini più brevi**.

TIPOLOGIA DI CREDITI

Crediti derivanti da somministrazioni di beni e servizi da cui scaturiscono pagamenti periodici ([articolo 2948, comma 1, n. 4 cod. civ.](#))

Canoni e ogni pagamento periodico ad anno o in termini più brevi ([articolo 2948, comma 1, n. 4 cod. civ.](#))

Indennità spettanti per la cessazione del rapporto di lavoro ([articolo 2948 comma 1 n. 5 cod. civ.](#))

Provvigione del mediatore ([articolo 2950, comma 1, n. 5 cod. civ.](#))

Premi assicurativi ([articolo 2952 comma 1 cod. civ.](#))

TERMINI DI PRESCRIZIONE

5 anni

1 anno

Crediti derivanti da prestazioni di spedizione e trasporto ([articolo 2951, comma 1 cod. civ.](#))

Diritti derivanti dal contratto di assicurazione e dal contratto di riassicurazione 2 anni

Diritti del contratto di assicurazione sulla vita 10 anni

Crediti derivanti da prestazioni di spedizione e trasporto che termina o inizia fuori Europa 18 mesi

Ai fini Ires, invece, la prescrizione di un credito costituisce evento idoneo a consentire la **deducibilità della perdita su crediti dal reddito d'impresa**: l'articolo 101, comma 5, Tuir, dispone, infatti, che gli elementi certi e precisi, atti a fondare il diritto alla deducibilità della perdita in ipotesi diverse dalle procedure concorsuali, sussistono **"in ogni caso"** quando, tra l'altro, il diritto alla riscossione del credito è prescritto.

Il tema della **deducibilità delle perdite su crediti** il cui diritto alla riscossione è prescritto, è stato affrontato nel **principio di diritto n. 16 del 2021**, secondo cui l'avvenuta prescrizione di un credito rappresenta il **momento limite oltre il quale la deduzione non è più ammessa**.

A fondamento di tale conclusione, viene richiamato l'[articolo 101, comma 5-bis, Tuir](#), a norma del quale la deduzione delle perdite su crediti di modesto importo scaduti da più di 6 mesi o vantati verso debitori assoggettati a procedure concorsuali o istituti assimilati **non è più consentita quando l'imputazione in bilancio avviene in un periodo d'imposta successivo** a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del medesimo.

In proposito, si ricorda che la **maturazione dei termini di prescrizione può essere impedita da sospensioni** ([articoli 2941 e 2942 cod. civ.](#)) o **interruzioni** ([articoli 2943 – 2945 cod. civ.](#)).

Tuttavia, mentre la sospensione comporta che il termine di legge riprenda a decorrere da dove era giunto cessata la relativa causa, l'**interruzione** (es. costituzione in mora del debitore) determina **l'inizio di un nuovo periodo di prescrizione**, senza tener conto di quello maturato prima dell'atto interruttivo.

Alla luce di tale quadro normativo, l'unica possibilità che il contribuente avrebbe per dedurre la perdita su crediti in un periodo d'imposta successivo a quello dell'intervenuta prescrizione (es. in caso di prescrizione ordinaria decennale, decorsi undici anni dalla data di scadenza del pagamento) sarebbe quella di **dimostrare l'intervenuta sussistenza di atti interruttivi**, quali la costituzione in mora del debitore decorso un anno dalla scadenza originaria del pagamento.

In senso conforme, la prassi aziendalistica (circolare Consorzio studi e ricerche fiscali Gruppo Intesa Sanpaolo n. 4/2012 e la circolare Assonime 15/2013).

Il principio di diritto in rassegna supera la diversa posizione assunta dalla medesima Agenzia delle Entrate, resa nella [risposta ad interpello 197/2019](#), nel contesto della quale era stato stabilito che le **perdite su crediti prescritti non sarebbero state deducibili** se, dai fatti e dalle

circostanze evincibili in concreto, **l'inattività della società creditrice (mancata attivazione di iniziative di recupero) sottende una volontà liberale.**

CONTENZIOSO

Processo tributario: dal 1° settembre 2023 parte la “giustizia digitale”

di Angelo Ginex



La **legge di riforma** del **processo tributario** ha modificato l'[articolo 16 D.L. 119/2018](#), rubricato “Giustizia tributaria digitale”, al fine di favorire la completa **digitalizzazione** del **processo tributario** consentendo la **celebrazione delle udienze**, innanzi alle Corti di giustizia tributaria, **anche mediante collegamento audiovisivo**.

Innanzitutto occorre sottolineare che le **nuove disposizioni**, così come espressamente previsto dal [comma 4-bis dell'articolo 4 D.L. 130/2022](#), troveranno **applicazione ai giudizi instaurati, in primo e in secondo grado, con ricorso notificato dall'1 settembre 2023**.

Ciò detto, passiamo ad analizzare cosa prevede la novella normativa. L'[articolo 4, comma 4, D.L. 130/2022](#) ha sostituito il **comma 4 dell'articolo 16 citato**, prevedendo che nel processo tributario, la **partecipazione alle udienze** di cui agli [articoli 33 e 34 D.Lgs. 546/1992](#), da parte dei contribuenti e dei loro difensori, degli enti impositori e dei soggetti della riscossione, dei **giudici** e del **personale amministrativo** delle corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado, **potrà avvenire mediante collegamento audiovisivo** tale da assicurare la **contestuale, effettiva e reciproca visibilità** delle persone presenti nei diversi luoghi e di udire quanto viene detto. Appare evidente quindi come tale **ulteriore modalità** di partecipazione alle udienze sia consentita non solo alle parti processuali, ma anche ai giudici e al personale amministrativo delle corti di giustizia tributaria.

La novella citata ha stabilito che il **luogo** dove avviene il **collegamento da remoto** è equiparato all'**aula di udienza** e che la **partecipazione** alle udienze di cui al citato [articolo 34](#) mediante **collegamento audiovisivo** potrà essere **richiesta dalle parti nel ricorso, nel primo atto difensivo o in apposita istanza da depositare in segreteria almeno venti giorni liberi prima della data di trattazione**. Ciò significa che, laddove la **volontà o necessità** di partecipare all'udienza mediante collegamento audiovisivo intervenga **in un secondo momento**, la parte interessata ha la possibilità di fare una tale **richiesta non solo** in occasione del **primo atto processuale**

(ricorso o atto di controdeduzioni), ma anche **sino a 20 giorni prima dell'udienza di trattazione.**

Inoltre è espressamente previsto che **l'udienza si terrà a distanza soltanto nella ipotesi in cui la richiesta è formulata da tutte le parti costituite nel processo**, trovando altrimenti applicazione la disciplina dell'udienza da tenere **presso la sede delle corti di giustizia tributaria** ai sensi dell'[articolo 34 D.Lgs. 546/1992](#). La norma sembra quindi legittimare la **partecipazione** all'udienza mediante **collegamento audiovisivo soltanto in caso di richiesta congiunta delle parti processuali.**

Tuttavia è altresì stabilito che le udienze di cui al citato [articolo 34](#), tenute dalla corte di giustizia tributaria di primo grado **in composizione monocratica**, e quelle di cui agli [articoli 47, comma 2](#), e [52, comma 3, D.Lgs. 546/1992](#), si svolgono **esclusivamente a distanza**, fatta salva la possibilità per ciascuna delle parti di richiedere nel ricorso, nel primo atto difensivo o nell'appello, **per comprovate ragioni**, la **partecipazione congiunta** all'udienza del difensore, dell'ufficio e dei giudici **presso la sede della corte** di giustizia tributaria.

Detto in altri termini, la novella ha previsto, da un lato, che le **udienze** possano essere celebrate **con collegamento audiovisivo** soltanto **su richiesta di entrambe le parti** e, dall'altro, che in ogni caso le **udienze in composizione monocratica** e le **udienze di sospensione** verranno celebrate **“soltanto” mediante collegamento audiovisivo**, a meno che una delle parti non richieda **l'udienza in presenza.**

Qualora intervenga una simile istanza, **il giudice decide** sulla richiesta e ne dà **comunicazione** alle parti con l'avviso di trattazione dell'udienza. In ogni caso, qualora l'udienza si tenga a distanza, ciascun giudice ha comunque la **possibilità di partecipazione presso la sede** della corte di giustizia tributaria.

Da ultimo, la novella indicata ha precisato che le **regole tecnico-operative** per consentire la **partecipazione all'udienza a distanza** sono disciplinate dal [decreto del direttore generale delle finanze 11.11.2020](#), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 285 del 16 novembre 2020. Il direttore generale delle finanze, d'intesa con il Consiglio di presidenza della giustizia tributaria e sentiti il Garante per la protezione dei dati personali e l'Agenzia per l'Italia digitale, **potrà in ogni momento modificare il suddetto decreto**, anche tenuto conto dell'**evoluzione tecnologica.**

CRISI D'IMPRESA

Le misure protettive nella composizione negoziata

di **Francesca Dal Porto**



Il nuovo Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, nel testo entrato in vigore il 15 luglio scorso, contiene, nel titolo II, la disciplina della **composizione negoziata per la soluzione della crisi di impresa**, introdotta con il D.L. 118/2021.

In particolare, il D.Lgs. 83/2022 ha recepito, fra le altre norme, all'interno del codice della crisi, anche la disciplina relativa alle **misure protettive** prevista dall'[articolo 6 D.L. 118/2021](#).

Nel nuovo codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, la disciplina delle misure protettive è trattata nell'[articolo 18](#).

In particolare, per l'imprenditore che accede alla composizione negoziata, è prevista la possibilità di chiedere l'applicazione di **misure protettive del proprio patrimonio, così da poter condurre a termine le trattative**.

L'imprenditore può chiedere l'applicazione di tali misure, con l'istanza di nomina dell'esperto o con successiva istanza presentata con le modalità di cui all'[articolo 17, comma 1](#).

L'istanza di applicazione delle misure protettive e? pubblicata nel registro delle imprese unitamente all'accettazione dell'esperto.

Dal giorno della pubblicazione dell'istanza, i creditori interessati **non possono acquisire diritti di prelazione se non concordati con l'imprenditore ne? possono iniziare o proseguire azioni esecutive e cautelari sul suo patrimonio** o sui beni e sui diritti con i quali viene esercitata l'attività d'impresa.

È previsto che non siano comunque **inibiti i pagamenti**.

Il comma 3 dello stesso [articolo 18](#) prevede che con la stessa istanza di cui al comma 1, l'imprenditore possa chiedere che **l'applicazione delle misure protettive sia limitata**:

- a **determinate iniziative intraprese dai creditori** a tutela dei propri diritti;
- o a **determinati creditori**;
- o **categorie di creditori**.

Sono in ogni caso **esclusi dalle misure protettive i diritti di credito dei lavoratori**.

Tra le misure a sostegno dell'imprenditore che intenda percorrere la strada della composizione negoziata, c'è anche la previsione contenuta nel comma 4 dell'[articolo 18](#) secondo cui, dal giorno della pubblicazione dell'istanza nel registro imprese e fino alla conclusione delle trattative o all'archiviazione dell'istanza di composizione negoziata, **la sentenza di apertura della liquidazione giudiziale o di accertamento dello stato di insolvenza non può essere pronunciata**.

Naturalmente a condizione che il Tribunale non disponga la revoca delle misure protettive.

Il comma 5 dell'[articolo 18](#), a garanzia dell'imprenditore, prevede altresì che **i creditori nei cui confronti operano le misure protettive** non possano, unilateralmente:

- rifiutare l'adempimento dei contratti pendenti,
- provocarne la risoluzione,
- anticiparne la scadenza,
- modificarli in danno dell'imprenditore,

per il solo fatto del mancato pagamento di crediti anteriori rispetto alla pubblicazione dell'istanza con cui sono state chieste le misure protettive.

Tuttavia i medesimi creditori **possono sospendere l'adempimento dei contratti pendenti** dalla pubblicazione dell'istanza di cui al comma 1, fino alla conferma delle misure richieste.

L'[articolo 19 CCII](#) disciplina il **procedimento relativo alla concessione delle misure protettive**.

Contestualmente alla pubblicazione dell'accettazione dell'esperto, l'imprenditore deve ricorrere al Tribunale del luogo ove ha sede l'impresa per chiedere la conferma o la modifica delle misure già in atto.

Il legislatore individua i documenti che l'imprenditore deve depositare unitamente al ricorso.

Il Tribunale, entro 10 giorni dal deposito del ricorso, fissa con decreto l'udienza, da tenersi preferibilmente con sistemi di videoconferenza.

All'udienza il Tribunale, in composizione monocratica, sentite le parti e l'esperto e omessa ogni formalità non essenziale al contraddittorio, procede agli atti di istruzione indispensabili.

Il Tribunale provvede con ordinanza con la quale stabilisce **la durata, tra 30 a 120 giorni, delle**

misure protettive.

Su istanza delle parti e acquisito il parere dell'esperto, il tribunale può **prorogare la durata delle misure** per il tempo necessario ad assicurare il buon esito delle trattative: la durata complessiva delle misure non può comunque superare i 240 giorni.

Le misure possono anche essere revocate e la loro durata abbreviata, quando le misure non soddisfino l'obiettivo di assicurare il buon esito delle trattative o quando appaiano sproporzionate rispetto al pregiudizio arrecato ai creditori istanti.

IVA

Il GSE emette fatture a rettifica del prezzo dell'energia altrui

di **Stefano Chirichigno**

L'[articolo 15 bis D.L. 4/2022](#) ha previsto che a decorrere dal 1° febbraio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, è applicato un **meccanismo di compensazione a due vie sul prezzo dell'energia**, in riferimento all'energia elettrica immessa in rete da:

- a) **impianti fotovoltaici di potenza superiore a 20 kW** che beneficiano di premi fissi derivanti dal meccanismo del Conto Energia, non dipendenti dai prezzi di mercato;
- b) **impianti di potenza superiore a 20 kW** alimentati da fonte solare, idroelettrica, geotermoelettrica ed eolica che non accedono a meccanismi di incentivazione, entrati in esercizio in data antecedente al 1° gennaio 2010.

I **produttori** interessati, previa richiesta da parte del Gestore dei servizi energetici (GSE), trasmettono al medesimo, entro trenta giorni dalla medesima richiesta, una **dichiarazione** che attesti le informazioni necessarie per le finalità di cui all'[articolo 15 bis](#) sopra citato, come individuate dall'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente (ARERA).

La norma prevede che **spetti al GSE calcolare la differenza tra un prezzo di riferimento normativamente individuato dallo stesso** (differenziato per macroaree territoriali) e un **prezzo zonale orario** (o in determinate ipotesi prezzo contrattuale).

Qualora tale differenza sia **positiva** (ipotesi altamente improbabile), il GSE eroga il relativo importo al produttore.

Nel caso in cui la predetta differenza risulti negativa (come nell'ordinarietà dei casi), il **GSE conguaglia o provvede a richiedere al produttore l'importo corrispondente**.

Ineffabile come sempre, il GSE ha ritenuto di dare attuazione a tale disposizione di legge emettendo **fatture**, in particolare (secondo quanto riportato dalla stampa specializzata) in relazione all'**energia venduta dai Comuni e da altri soggetti come le imprese agricole produttrici di energia fotovoltaica**.

Fin troppo scontato eccepire che la fattura difetta del suo fondamento primario, vale a dire la **cessione di beni o la prestazione di servizi** (c.d. presupposto oggettivo dell'Iva).

La circostanza che la **causale** di tali fatture sia “*rettifica del prezzo di cessione dell’energia ai sensi dell’art. 15 bis del Decreto Legge 27 gennaio 2022, n. 4,- Contratto XYZ*” rende quasi **surreale** la situazione.

È del tutto evidente che se una rettifica di una fattura (per essere mutato il prezzo) deve essere fatta, lo strumento preposto è la **nota di credito emessa dallo stesso soggetto che ha emesso la fattura oggetto di rettifica**.

Per quale ragione il GSE abbia sentito l’esigenza di emettere una propria fattura probabilmente rimarrà un italico mistero, ma nutriamo seri dubbi che tali fatture saranno serenamente “**respinte**” (come, senza tema di smentita, dovrebbero) dai **produttori di energia** che in primo luogo non vorranno che tale “respingimento” venga frainteso come un rifiuto di soggiacere alla norma in commento, ma più in generale è del tutto verosimile che siano poco inclini ad aprire tavoli di discussione con il GSE (dato il suo ruolo di “gestore” e come storicamente lo ha interpretato).

Fortunatamente, a quanto ci consta, le fatture sono emesse dal GSE in regime di reverse ex [articolo 17, comma 6, D.P.R. 633/1972](#) (aggiungendo svarione a svarione) e quindi **non mettono il produttore nell’imbarazzo di detrarre un’Iva risultante da una fattura emessa per operazione inesistente**.

Che si possa essere sanzionati per aver fatto acquiescenza al comportamento del GSE e quindi gestito la pseudo-fattura alla stregua di un mero invito “atipico” all’emissione di una nota di credito e quindi assimilato la registrazione della fattura (per amor di pace) applicando l’Iva in regime di *reverse charge* all’emissione di una propria **nota di credito** (che avrebbe sortito il medesimo effetto) sarebbe veramente **paradossale**.

Ovviamente, in linea di principio la registrazione della “**pseudofattura**” del GSE alla stregua di un qualsiasi **documento di addebito solo in contabilità generale** senza transitare per i registri Iva rimane una **soluzione che difficilmente si presta a critiche**.

In realtà il dubbio che rimane è che il problema sia più a monte e a ben vedere **non si renda dovuta alcuna nota di credito da parte dei venditori di energia** (rimanendo quindi l’Iva applicata sul prezzo contrattualmente convenuto), trattandosi di una **prestazione imposta, sostanzialmente un tributo, per insindacabile scelta legislativa**, determinato in termini di differenza di prezzo, ma che opera per così dire su una sfera differente (quella delle prestazioni imposte) e quindi del tutto estranea al venerando (ormai cinquantenne) tributo.

Se è vero che un tributo viene identificato con riferimento a quattro elementi qualificanti – il depauperamento patrimoniale del soggetto inciso, la coattività della prestazione patrimoniale richiesta, la destinazione del gettito ad enti pubblici e, infine, la funzione pubblica della prestazione patrimoniale imposta – ci sembra arduo negare che uno di essi difetti nel caso di specie.

Se è vero che il tributo consiste in una **prestazione patrimoniale imposta in base ad una fonte autoritativa**, il cui gettito è destinato ad enti pubblici ed è funzionale a favorire in via solidaristica le finalità collettive, è necessaria una riflessione in più da parte dell'AdE che ponga fine allo strame del venerando tributo da parte del GSE.

PROFESSIONISTI

Comunicato

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

Dopo quasi 10 anni, Sergio Pellegrino esce dal Consiglio di Amministrazione di Euroconference e cessa la propria collaborazione con il Gruppo TeamSystem.

In questi anni Sergio ha diretto il Centro Studi Tributari di Euroconference dando un importante contributo per lo sviluppo.

Entrato nel 2013 in azienda con la responsabilità del percorso formativo Master Breve, nel corso degli anni ha poi guidato l'area della formazione in ambito fiscale ed ha contribuito allo sviluppo di Euroconference News ed Euroconference Evolution.

A Sergio il ringraziamento da parte del Gruppo TeamSystem per il percorso fatto assieme e il nostro personale apprezzamento per la professionalità sempre dimostrata, con un sincero augurio per il suo futuro professionale.

Cristiano Zanetti – Presidente Gruppo Euroconference S.p.A.

Giuseppe Busacca – Amministratore Delegato Gruppo Euroconference S.p.A.