

Edizione di venerdì 24 Marzo 2023

CASI OPERATIVI

Modalità di fruizione dei crediti Iva sorti ante concordato preventivo
di **Euroconference Centro Studi Tributari**

IVA

Aliquote Iva ridotte per i contratti di appalto
di **Roberto Curcu**

AGEVOLAZIONI

Ammortamento al 6% per i fabbricati del commercio al dettaglio: pubblicato il provvedimento
di **Lucia Recchioni - Comitato Scientifico Master Breve 365**

PENALE TRIBUTARIO

Chiarimenti sugli effetti penali del ravvedimento operoso speciale
di **Angelo Ginex**

CRISI D'IMPRESA

Protocollo di conduzione della composizione negoziata – quarta parte
di **Francesca Dal Porto**

CASI OPERATIVI

Modalità di fruizione dei crediti Iva sorti ante concordato preventivo

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Domanda

Una società, al momento di ammissione al concordato preventivo (e successiva omologazione) aveva debiti erariali.

Nel corso della procedura la società ha effettuato dei riparti a favore di vari professionisti. Quest'ultimi all'atto dell'incasso dei loro crediti hanno emesso fattura con Iva, pertanto la società in concordato beneficia di un credito Iva.

Poiché il credito Iva si riferisce a operazioni professionali sorte *ante* procedura si chiede se tale credito è liberamente compensabile o richiedibile a rimborso nel periodo *post* procedura o se tale credito è a disposizione per compensare solo debiti erariali ante procedura.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



IVA

Aliquote Iva ridotte per i contratti di appalto

di **Roberto Curcu**



Una disposizione poco conosciuta del Decreto Iva è contenuta nell'[articolo 16, comma 3](#), il quale prevede che per le **prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'opera, d'appalto e simili, che hanno per oggetto la produzione di beni**, l'imposta si applica con la stessa aliquota che sarebbe applicabile in caso di cessione dei beni prodotti.

La disposizione è praticamente sempre esistita, e già con circolare 43/503912 del 06.12.1975, il Ministero delle Finanze fornì importanti precisazioni a riguardo, sottolineando che ai fini dell'applicazione di tale disposizione, **è indifferente che il soggetto che con un contratto d'opera o d'appalto crea un bene, fornisca o meno le materie prime occorrenti alla produzione dello stesso.**

In sostanza, se ad esempio un libro viene ceduto con Iva al 4%, la prestazione di stampa del libro andrà assoggettata alla stessa aliquota ridotta, indipendente dal fatto che la carta necessaria sia fornita dal prestatore del servizio o del committente.

Il documento di prassi sopra citato continua precisando che *per "produzione" deve intendersi non solo la **trasformazione della materia prima in prodotto finito o in semilavorato**, ma anche tutte le altre operazioni, anche di **perfezionamento**, compiute, qualunque sia la veste del committente, nelle varie fasi attraverso le quali essa si realizza. Pertanto, rientrano nel concetto di produzione tutte le lavorazioni dei beni, compreso il montaggio, l'assieme e l'adattamento ad altri beni, le trasformazioni e le modificazioni, con esclusione soltanto delle operazioni di riparazione.*

Nel corso degli anni, l'Amministrazione finanziaria ritenne che la norma poteva trovare applicazione ad esempio per le prestazioni di **molitura delle olive** e della **macinazione del grano** (risoluzione 503457 del 30.01.1976), per le quali trovavano applicazione le aliquote (allora) ridotte previste per i prodotti ottenuti da tali lavorazioni, posto che tali lavorazioni danno luogo alla **"produzione di beni diversi da quelli posti in lavorazione"**.

Con la risoluzione 504341 del 15.06.1976 fu riconosciuta l'applicazione della norma per le

prestazioni tipografiche per la **composizione e la stampa di pubblicazioni**, siano o meno comprensive della fornitura della carta, e con la risoluzione 360092 del 15.12.1977 fu riconosciuta l'applicazione della normativa per la **rilegatura di periodici**.

Con la risoluzione 69 del 13.07.1998 l'agevolazione fu riconosciuta alle operazioni di **disossatura di un prosciutto**, in quanto con tale operazione **si realizza un bene diverso** dal prosciutto con osso, e la successiva fase di confezionamento del prosciutto disossato è una fase di lavorazione dello stesso in quanto senza di essa il prosciutto disossato non potrebbe conservarsi.

Con la risoluzione 58 del 09.04.2004 venne chiarito che l'attività di **macellazione di animali** è una prestazione volta alla produzione di carne; le successive attività di scuoiamento, squartamento e sezionamento, sono agevolate nel limite in cui sono *"necessarie a rendere gli animali vivi appartenenti alle varie specie, in carni atte al consumo umano"*.

Quando la lavorazione ha ad oggetto la produzione di semilavorati, la risoluzione 430894 del 10.11.1990 ha precisato che **l'aliquota applicabile alla lavorazione deve essere quella del semilavorato, e non del prodotto finito che si andrà a produrre** (caso relativo alla intera realizzazione di scarpe, all'epoca assoggettate ad aliquota ridotta, e di parti di esse, come le tomaie).

Dove invece si intravedono segni di contraddittorietà nei pronunciamenti è sulle **operazioni di perfezionamento di un prodotto**, in quanto **è stata riconosciuta l'agevolazione** in via generale dalla circolare del 1975 e nello specifico per la **segagione di tronchi in legno** (risoluzione 360867 dell'11.04.1979), per la **essiccazione del mais** (risoluzione 3600226 del 02.09.1976), in quanto "operazioni di perfezionamento del prodotto" e per la **bollatura e marchiatura dei formaggi** (risoluzione 502032 dell'11.03.1976) in quanto sono *"fasi del processo produttivo in quanto conferiscono ai formaggi la qualificazione tipica ai fini di una migliore commercializzazione"*.

Viceversa, **non sono state riconosciute agevolabili** le operazioni di **invecchiamento del formaggio** (risoluzione 362341 del 06.11.1978) o di **blindatura eseguite su autovetture già immatricolate** (risoluzione 331406 dell'8.06.1981), in quanto "sono effettuate su prodotti finiti, già immessi in consumo" e di **imbottigliamento del vino** (risoluzione 354780 del 16.04.1983), *"non avendo per oggetto la produzione di un bene diverso da quello posto in lavorazione"*.

Da ultimo, segnaliamo che con la risoluzione 550016 del 07.02.1991 **non furono ritenute agevolabili le lavorazioni effettuate su forme intere di formaggio** (pulitura, scrostatura, sezionatura, confezionamento ed etichettatura), in quanto *"le stesse prestazioni non attengono alla fase di produzione del bene, ma sono un posterius rispetto ad essa. (...) Nel caso in rassegna il formaggio è stato già prodotto e le prestazioni della cui tassazione si discute, attengono alla fase di immissione in commercio e non a quella della relativa produzione"*.

Considerato che spesso i contratti prevedono, a **fronte di un unico corrispettivo, la prestazione**

di diversi tipi di lavorazioni, ricordiamo infine che – come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione 142 del 26.08.1999 – in tali casi **si rende applicabile l'iva con l'aliquota massima prevista per le operazioni effettuate**, salvo che non possano qualificarsi delle operazioni accessorie ad altre operazioni principali.

AGEVOLAZIONI

Ammortamento al 6% per i fabbricati del commercio al dettaglio: pubblicato il provvedimento

di Lucia Recchioni - Comitato Scientifico Master Breve 365



Con il [provvedimento prot. n. 89458/2023](#), pubblicato ieri, **23 marzo**, sono state fornite le **disposizioni di attuazione dell'articolo 1, commi da 65 a 67, L. 197/2022**, avente ad oggetto la **maggiorazione delle aliquote di ammortamento** per le imprese che operano nel **settore del commercio al dettaglio**.

Come noto, infatti, in forza delle richiamate previsioni della Legge di bilancio 2023, è riconosciuta alle suddette imprese la possibilità di **ammortizzare il costo dei fabbricati** nella maggiore misura del **6% nel periodo 2023-2027**.

Più precisamente, possono beneficiare della nuova maggiorazione le imprese che svolgono le attività caratterizzate dai seguenti **codici Ateco**:

- 47.11.10 (Ipermercati);
- 47.11.20 (Supermercati);
- 47.11.30 (Discount di alimentari);
- 47.11.40 (Minimercati ed altri esercizi non specializzati di alimentari vari);
- 47.11.50 (Commercio al dettaglio di prodotti surgelati);
- 47.19.10 (Grandi magazzini);
- 47.19.20 (Commercio al dettaglio in esercizi non specializzati di computer, periferiche, attrezzature per le telecomunicazioni, elettronica di consumo audio e video, elettrodomestici);
- 47.19.90 (Empori ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari);
- 47.21 (Commercio al dettaglio di frutta e verdura in esercizi specializzati);
- 47.22 (Commercio al dettaglio di carni e di prodotti a base di carne in esercizi specializzati);
- 47.23 (Commercio al dettaglio di pesci, crostacei e molluschi in esercizi specializzati);
- 47.24 (Commercio al dettaglio di pane, torte, dolci e confetteria in esercizi

specializzati);

- 47.25 (Commercio al dettaglio di bevande in esercizi specializzati);
- 47.26 (Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco in esercizi specializzati);
- 47.29 (Commercio al dettaglio di altri prodotti alimentari in esercizi specializzati).

Il **provvedimento** chiarisce che dette attività devono essere svolte in modo **prevalente** (e non richiede, quindi, l'esclusivo svolgimento delle stesse).

Per verificare se le attività in esame sono svolte in maniera “**prevalente**” risulta sufficiente far riferimento al **rapporto tra l'ammontare dei ricavi** derivanti dallo svolgimento di queste attività rispetto al **totale dei ricavi** del conto economico.

Con specifico riferimento, invece, all'**ambito oggettivo della maggiorazione**, nel provvedimento si evidenzia che il beneficio risulta confinato agli **immobili strumentali direttamente utilizzati per lo svolgimento delle attività** appena richiamate, essendo pertanto esclusa questa possibilità per gli immobili destinati ad altri usi, come, ad esempio, quelli locati.

Gli immobili, inoltre, devono essere **entrati in funzione entro la fine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023**. Di conseguenza, non sono inclusi nell'ambito di applicazione dell'agevolazione i fabbricati strumentali acquistati oltre la fine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

Come ricorda poi il provvedimento, risulta possibile applicare la maggiorazione per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023 e **per i successivi quattro periodi di imposta (sempre che sussistano i requisiti previsti in ciascuno dei periodi d'imposta)**. Nel caso in cui il fabbricato sia **ceduto**, il cessionario non può continuare ad applicare la maggiorazione, pur se sussistevano i requisiti in capo al cedente.

In caso di trasferimento del fabbricato tramite **operazioni straordinarie fiscalmente neutrali**, invece, l'avente causa continua, per il periodo residuo, a beneficiare della maggiorazione, purché rispetti i requisiti previsti.

PENALE TRIBUTARIO

Chiarimenti sugli effetti penali del ravvedimento operoso speciale

di Angelo Ginex



L'[articolo 1, commi 174–178, L. 197/2022](#) (c.d. **Legge di Bilancio 2023**) ha introdotto il c.d. **ravvedimento operoso speciale** delle violazioni tributarie.

Tale disposizione introduce una **regolarizzazione delle violazioni**, diverse da quelle formali e da quelle definibili con la definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato, riguardanti **dichiarazioni su tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate relative al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2021 e precedenti**.

La regolarizzazione comporta il **pagamento di un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni irrogabili** previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti e si perfeziona con il versamento di quanto dovuto ovvero della prima rata entro il 31 marzo 2023.

È ammesso il **pagamento rateale in otto rate trimestrali di pari importo** con scadenza della prima rata fissata al 31 marzo 2023, mentre sulle rate successive alla prima, da versare, rispettivamente, entro il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno, sono dovuti gli interessi nella misura del 2 per cento annuo.

In base al dato normativo l'operatività di tale istituto è preclusa qualora, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, le **violazioni** siano state **già contestate** mediante notifica dell'avviso di accertamento, dell'atto di contestazione della sanzione, dell'atto di recupero del credito di imposta, della cartella di pagamento e della comunicazione bonaria inerente al controllo formale.

Ne deriva che l'inizio del **controllo fiscale** non rappresenta una causa ostativa al ravvedimento speciale, né tantomeno assumono alcuna rilevanza gli inviti a comparire, i questionari e, in generale, le richieste ai sensi dell'[articolo 32 D.P.R. 600/1973](#). Lo stesso si può dire per le **verifiche** disposti dalla Guardia di Finanza o dall'Agenzia delle Entrate, incluso il verbale di constatazione.

In via generale è d'uopo sottolineare che le **violazioni tributarie** commesse dal contribuente possono assumere anche **rilevanza penale**.

Sotto un profilo pratico occorre evidenziare che il legislatore non ha disciplinato in alcun modo gli **effetti penali** del **ravvedimento operoso speciale**.

Pertanto, è interessante chiarire se in sede penale la regolarizzazione prevista da tale istituto possa assumere una qualche valenza.

Si rammenta che l'[articolo 13, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#) (rubricato "Causa di non punibilità. Pagamento del debito tributario") stabilisce testualmente che: *«I reati di cui agli articoli 2, 3, 4 e 5 non sono punibili se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti, a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione omessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali»*.

Fermo restando che i documenti di prassi della stessa Agenzia delle Entrate ammetterebbero la possibilità di sanare anche **violazioni di origine dolosa o fraudolenta** (cfr., [circolare AdE 11/E/2022](#); Risposte fornite dalla Guardia di Finanza a Telefisco in data 30.01.2020. Per i crediti di imposta inesistenti, [circolare AdE 31/E/2020](#)), nel caso di specie, a nostro avviso, dovrebbero valere le **regole generali**.

Ciò significa che il pagamento delle somme dovute in base al ravvedimento operoso speciale può rappresentare sia una circostanza attenuante, sia una **causa di non punibilità del reato**, purché ciò avvenga nel rispetto delle condizioni normativamente previste.

Resta quindi inteso che, in considerazione del richiamo contenuto nel citato [articolo 13 D.Lgs. 74/2000](#) al diverso istituto del **ravvedimento ordinario** di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 472/1997](#), il debito tributario dovrà essere **pagato per intero entro il dibattimento penale di primo grado**.

Solo in questo caso, infatti, stando a quanto previsto dalla regola generale di cui all'[articolo 13, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#), l'effetto potrebbe essere la **non punibilità** per i reati di **dichiarazione fraudolenta e infedele** di cui agli [articoli 2, 3 e 4 del D.Lgs. 74/2000](#) e l'attenuante per gli altri reati.

Pertanto **entro il 31 marzo 2023** sarà opportuno valutare attentamente eventuali **violazioni tributarie**, al fine di decidere se optare o meno per il ravvedimento speciale di cui all'[articolo 1, commi 174-178, L. 197/2022](#), anche in considerazione della sua rilevanza in sede penale quale **causa di non punibilità**.

Da ultimo si rammenta che, ai sensi del **comma 3 dell'articolo 13 D.Lgs. 74/2000**, è concesso un termine di **tre mesi per il pagamento del debito residuo**, quando, prima della dichiarazione

di apertura del dibattimento di primo grado, il debito tributario sia in fase di estinzione mediante **rateizzazione**.

In questo caso la prescrizione è sospesa e il giudice ha **facoltà di prorogare** il suddetto termine una sola volta per **non oltre tre mesi** qualora lo ritenga necessario, ferma restando la sospensione della prescrizione anche per questo ulteriore termine.

CRISI D'IMPRESA

Protocollo di conduzione della composizione negoziata – quarta parte

di **Francesca Dal Porto**



Proseguendo l'analisi avviata con i [precedenti contributi](#) va ricordato che, nel paragrafo X del **protocollo di conduzione della composizione negoziata**, si fa riferimento al **parere dell'esperto**, in caso di nuovi finanziamenti prededucibili.

L'esperto, infatti, può essere sentito dal Tribunale qualora il debitore abbia chiesto l'autorizzazione a **contrarre finanziamenti prededucibili**, da erogare nel corso della composizione negoziata.

In questo caso, l'esperto, per valutare utilità ed opportunità del finanziamento, deve tenere conto di una serie di aspetti:

1. se i finanziamenti sono funzionali al ciclo degli approvvigionamenti;
2. se occorrono per ristabilire la regolarità dei pagamenti delle imposte e del Durr (documenti unico di regolarità contributiva);
3. se il finanziamento rischia di pregiudicare la migliore soddisfazione dei creditori, avendo riguardo in particolare all'attesa di un margine lordo positivo oppure, in presenza di un margine lordo negativo, al fatto che lo stesso sia compensato dai vantaggi derivanti ai creditori dalla continuità aziendale.

Per quanto riguarda l'ipotesi di **rinegoziazione dei contratti**, la sezione XI del protocollo prevede che, nel caso di contratti ad esecuzione continuata o periodica ovvero ad esecuzione differita che siano diventati eccessivamente onerosi o per i quali la rideterminazione di contenuto, termini e modalità sia opportuna per agevolare il risanamento dell'impresa, l'esperto si faccia promotore di una rinegoziazione degli stessi.

Nel caso di insuccesso di questo tentativo, **l'imprenditore potrà chiedere al Tribunale di rideterminare equamente le condizioni del contratto**.

In questo caso, all'esperto potrà essere richiesto un parere circa l'effettiva utilità della misura a consentire di assicurare la continuità aziendale ed una stima del tempo minimo necessario perché questo avvenga.

Il paragrafo XII del protocollo affronta l'ipotesi della **cessione dell'azienda**.

Nel caso in cui l'impresa intenda procedere alla cessione dell'azienda o di suoi rami, l'esperto dovrà ricordare all'imprenditore l'utilità e l'opportunità del **ricorso a procedure competitive** per la selezione dell'acquirente.

All'esperto potrà inoltre essere richiesto un intervento per circoscrivere l'effettivo oggetto della vendita (cosa ricomprendere o meno nell'azienda o nel ramo oggetto di cessione), per fornire informazioni in merito alla raccolta delle manifestazioni di interesse.

Se richiesto dall'imprenditore, l'esperto è tenuto altresì ad esprimersi circa le manifestazioni di interesse e le eventuali offerte pervenute.

In qualunque momento è comunque necessario che l'esperto proceda alla **stima delle risorse derivanti dalla liquidazione dell'intero patrimonio** o di parti di esso (sezione XIII del protocollo).

Nel caso in cui per la stima siano necessarie particolari competenze, l'esperto potrà proporre alle parti la nomina di un soggetto terzo che proceda alle valutazioni, con costi ripartiti tra le parti.

La sezione XIV del protocollo si occupa della **conclusione dell'incarico dell'esperto** ed in particolare della redazione della **relazione finale**.

L'incarico dell'esperto si conclude nei seguenti casi:

1. quando l'imprenditore, alla prima convocazione, non compare davanti all'esperto senza alcuna giustificazione;
2. in qualunque momento in cui l'esperto ravvisi che sia venuta meno una qualsiasi prospettiva di risanamento (anche attraverso la continuità indiretta);
3. decorsi 180 giorni dall'accettazione della nomina (o dell'eventuale maggior termine richiesto dalle parti) senza aver trovato una soluzione;
4. quando, anche prima del termine di 180 giorni, sia individuata una delle soluzioni di cui all'[articolo 23 CCII](#).

Al termine dell'incarico, l'esperto deve redigere una **relazione finale** da inserire sulla piattaforma telematica, da comunicare all'imprenditore e, nel caso di concessione di misure protettive, da trasmettere anche al Tribunale.

L'inserimento della relazione sulla piattaforma è necessario ai fini dell'archiviazione del

procedimento, ad opera del segretario generale della camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura competente.

Nella relazione finale l'esperto deve dar conto, in particolare:

- della descrizione dell'attività svolta, con l'allegazione di eventuali verbali;
- della eventuale richiesta di misure protettive ed esito delle stesse;
- delle eventuali autorizzazioni richieste e concesse;
- della perseguibilità del risanamento ed idoneità della soluzione individuata.

Nel caso in cui con tra **le parti siano stati stipulati alcuni dei contratti previsti dall'articoli 23, comma 1, lett. a), CCIII**, l'esperto è tenuto ad esprimere nella relazione finale il proprio motivato parere circa l'idoneità del contratto ad assicurare la continuità aziendale per un periodo non inferiore a due anni.

Nel caso in cui invece la composizione si sia conclusa con un **accordo ex [articolo 23, comma 1, lett. c\), CCII](#)**, l'esperto, nel valutare se sottoscriverlo o meno, dovrà tenere conto della sua idoneità al superamento dello squilibrio patrimoniale ed economico-finanziario.

Nel caso in cui, invece, all'esito delle trattative si ricada **nell'ipotesi di cui al comma 2 dell'[articolo 23](#)**, l'esperto dovrà darne conto nella relazione finale.

Se, infine, non è stata raggiunto un accordo, l'esperto nella relazione può comunque riportare un suo parere circa la **praticabilità di una soluzione concordata della crisi**.