



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista • Revisore Legale

La Circolare per i clienti

10 ottobre 2022

News

Bonus barriere architettoniche 2022, agevolati anche i soggetti IRES	pag. 2
Aggiornata la guida alla tessera sanitaria	pag. 3
Quali interventi sull'edificio vincolato rientrano nel Superbonus?	pag. 3
Compatibilità tra regime impatriati e regime forfettario	pag. 4
Bonus chef: in arrivo modalità e criteri attuativi	pag. 5
Bonus barriere architettoniche, agevolate anche le associazioni	pag. 6

Articoli d'autore

Energia e gas: contributo straordinario per ottobre e novembre 2022	pag. 7
Credito d'imposta IMU per imprese del turismo	pag. 8
Aiuti di stato tra dichiarazione sostitutiva e Modello redditi	pag. 11

Approfondimento

Codice della crisi e analisi della sostenibilità del debito	pag. 14
Responsabilità degli amministratori	

News

Bonus barriere architettoniche 2022, agevolati anche i soggetti IRES

Il Fisco conferma l'orientamento già espresso: la detrazione del 75% delle spese sostenute nel 2022 per interventi finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche spetta anche ai soggetti IRES i quali potranno, altresì, optare alternativamente per la cessione o per lo sconto (Risp. AE 27 settembre 2022 n. 475).

Spetta anche ai **soggetti IRES** la detrazione del 75% delle spese sostenute nel 2022 per la realizzazione di interventi finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche, prevista dall'[art. 119-ter DL 34/2020](#). Nel caso di specie, una **società per azioni** è stata autorizzata a effettuare un intervento agevolato in un immobile locato posto all'interno di fondi ad uso commerciale, potendo, altresì, optare, in relazione alle relative spese, per la cessione o per lo sconto in luogo delle detrazioni fiscali.

Secondo la prassi, infatti, rientrano nell'**ambito soggettivo** di applicazione dell'agevolazione, le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale, le società semplici, le associazioni tra professionisti e i soggetti che conseguono reddito d'impresa (persone fisiche, enti, società di persone, società di capitali; cfr. [Circ. 23 giugno 2022 n. 23/E](#)). La detrazione spetta per la realizzazione di interventi direttamente finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche in **edifici "già esistenti"**, mentre è esclusa per gli interventi effettuati durante la fase di costruzione dell'immobile e per gli interventi realizzati mediante demolizione e ricostruzione, ivi compresi quelli con la stessa volumetria dell'edificio preesistente inquadrabili nella categoria della "ristrutturazione edilizia".

La detrazione, da ripartire tra gli aventi diritto in **5 quote annuali** di pari importo, è calcolata su un **ammontare complessivo** non superiore a:

- € 50.000 per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno;
- € 40.000 moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari;
- € 30.000 moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di 8 unità immobiliari.

È prevista la possibilità di **optare**, in luogo della fruizione diretta della detrazione in dichiarazione, per la **cessione del credito** corrispondente alla detrazione spettante o per il c.d. "**sconto in fattura**" (lett. f-bis), c. 2, [art. 121 DL 34/2020](#)). Tale facoltà è riconosciuta anche ai beneficiari soggetti IRES.



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista - Revisore Legale

[Risp. AE 27 settembre 2022 n. 475](#)

Aggiornata la guida alla tessera sanitaria

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito la guida che spiega come richiedere la tessera sanitaria anche per i neonati e per i cittadini stranieri e specifica la composizione del codice fiscale al momento della sua emissione.

Sul sito dell'**Agenzia delle Entrate** è possibile consultare la **guida** che spiega come richiedere la **tessera sanitaria**. Nel dettaglio, la guida, aggiornata al mese di **settembre 2022**, specifica la composizione del **codice fiscale** al momento della sua emissione.

Per ricevere la tessera sanitaria del **neonato** a casa, i genitori, dopo la nascita, devono presentare la **dichiarazione di nascita** al Comune di residenza, che attribuisce al neonato il **codice fiscale** attraverso un **sistema informatico** collegato con l'**Anagrafe Tributaria** gestita dall'Agenzia delle Entrate.

Con l'attribuzione del codice fiscale, viene così emessa anche la prima tessera sanitaria del neonato, che **vale un anno** e viene spedita al suo **indirizzo di residenza**, coincidente con quello della madre.

Nel momento in cui i **genitori** (o **tutori**) registrano il bambino all'**ASL** di competenza e scelgono il medico pediatra, una nuova tessera sanitaria, con **validità di sei anni**, viene spedita presso l'indirizzo di residenza.

Il codice fiscale, specifica la guida, è formato da **sedici caratteri**:

- tre caratteri alfabetici per il **cognome**;
- tre caratteri alfabetici per il **nome**;
- due caratteri numerici per l'**anno di nascita**;
- un carattere alfabetico per il **mese di nascita**;
- due caratteri numerici per il **giorno di nascita** e il **sesso**;
- quattro caratteri, di cui uno alfabetico e tre numerici per il **Comune italiano**; o
- per lo **Stato estero di nascita**.

Il sedicesimo carattere, alfabetico, ha una **funzione di controllo** ed è generato in automatico dal sistema.

Si ricorda che la tessera sanitaria è il documento personale che viene rilasciato a tutti i cittadini che hanno diritto alle prestazioni fornite dal Servizio Sanitario Nazionale (SSN) e che ha sostituito il vecchio tesserino verde del codice fiscale.

Dal 2011 la tessera sanitaria è dotata di microchip e consente anche di accedere, in assoluta sicurezza e nel **rispetto della privacy**, ai servizi on line delle **amministrazioni pubbliche**.



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista - Revisore Legale

Per utilizzare la tessera sanitaria - Carta nazionale dei servizi (TS-CNS) è necessario attivarla, seguendo le istruzioni riportate in “Modalità di accesso con TS-CNS”.

[Guida AE settembre 2022](#)

Quali interventi sull'edificio vincolato rientrano nel Superbonus?

Se, per effetto dei vincoli ai quali l'edificio è sottoposto o dei regolamenti edilizi, urbanistici o ambientali, non è possibile effettuare neanche uno degli interventi trainanti, il Superbonus si applica, comunque, alle spese sostenute per gli interventi trainati (Risp. AE 21 settembre 2022 n. 462).

L'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in tema di **Superbonus** e dei **termini di scadenza** per interventi trainati realizzati su **unità immobiliare** facente parte di un condominio tutelato ai sensi del **Codice dei beni culturali e del paesaggio**.

Nel caso di specie, l'istante, proprietario di una unità immobiliare facente parte di un **condominio** tutelato ai sensi del Codice dei beni Culturali e del paesaggio, ai fini dell'applicazione del Superbonus non può effettuare interventi trainanti e, fermo restando il miglioramento di almeno due **classi energetiche**, intende effettuare interventi trainati sulla propria unità immobiliare fruendo della **detrazione del 110%** sulle spese sostenute in ambito di **efficienza energetica**.

A tal proposito, l'istante chiede all'Agenzia delle Entrate se fosse possibile fruire del Superbonus nella misura del 110% per le spese sostenute entro il **31 dicembre 2023**, come previsto per i condomini.

L'Agenzia delle Entrate precisa che se, per effetto dei **vincoli** ai quali l'edificio è sottoposto o dei **regolamenti edilizi**, urbanistici o ambientali, non è possibile effettuare neanche uno degli interventi trainanti, il Superbonus si applica, comunque, alle spese sostenute per gli interventi trainati quali, ad esempio, la **sostituzione degli infissi** o la **realizzazione del cappotto interno** nelle singole unità immobiliari non funzionalmente indipendenti.

In tal caso, la verifica del conseguimento del **miglioramento di due classi energetiche** va effettuata con riferimento a ciascuna unità immobiliare e l'**asseverazione** va predisposta dal **tecnico abilitato** utilizzando la procedura prevista per le unità immobiliari funzionalmente indipendenti.

Quanto ai **termini di scadenza** dei lavori in questione, l'Agenzia delle Entrate precisa che per gli interventi effettuati dai condomini, dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro **unità immobiliari distintamente accatastate**, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche, compresi quelli effettuati dalle persone fisiche sulle



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista • Revisore Legale

single unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio, la **detrazione** spetta nella misura:

- del **110%** per le spese sostenute fino al **2023**;
- del **70%** per le spese sostenute nel **2024**;
- del **65%** per le spese sostenute fino al **2025**.

Pertanto, nel caso di specie, l'istante potrà beneficiare del Superbonus per le spese sostenute **entro il 31 dicembre 2023** nella misura del 110% delle predette spese.

[Risp. AE 21 settembre 2022 n. 462](#)

Compatibilità tra regime impatriati e regime forfettario

L'opzione per il regime forfettario non permette di esprimere a posteriori l'opzione per il regime per gli impatriati anche se il lavoratore ne presenta i requisiti al momento del rientro in Italia (Risp. AE 20 settembre 2022 n. 460).

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'opzione per il **regime forfettario** (di cui all'[art. 1 c. 54-89 L. 190/2014](#)) comporta l'impossibilità di esprimere a posteriori l'opzione per il diverso **regime degli impatriati**, nonostante ne sussistano i requisiti per l'applicazione al momento del rientro in Italia.

Come già ricordato dall'AE, il contribuente che rientra in Italia per svolgere un'**attività di lavoro autonomo** beneficiando del regime forfettario non può avvalersi del regime previsto per i lavoratori impatriati, in quanto i redditi prodotti in regime forfettario non partecipano alla formazione del reddito complessivo. Resta ferma la possibilità per il contribuente di rientrare in Italia per svolgere un'attività di lavoro autonomo, beneficiando, in presenza dei requisiti, del regime fiscale previsto per gli impatriati, laddove venga valutata una maggiore convenienza nell'applicazione di detto regime rispetto a quello naturale forfettario ([Circ. AE 28 dicembre 2020 n. 33/E](#)).

Nel caso di specie, pertanto, se l'istante, dopo aver trasferito la residenza fiscale in Italia nel mese di aprile 2022, dovesse optare in relazione all'annualità in corso per il regime forfettario, negli anni successivi e sino al compimento del quinquennio potenzialmente agevolabile (ossia dal 2023 al 2026) non potrà fruire del diverso regime speciale per lavoratori impatriati.

Chi può beneficiare del regime impatriati?

Si ricorda che il regime speciale per lavoratori impatriati è destinato al lavoratore che ([art. 16 D.Lgs. 147/2015](#)):

- trasferisce la residenza nel territorio dello Stato;



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista - Revisore Legale

- non è stato residente in Italia nei due periodi d'imposta antecedenti al trasferimento e si impegna a risiedere in Italia per almeno 2 anni;
- svolge l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

Al ricorrere delle predette condizioni, i redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia concorrono alla **formazione del reddito complessivo limitatamente al 30%** del loro ammontare. L'agevolazione è fruibile dai contribuenti per un quinquennio a decorrere dal periodo di imposta in cui trasferiscono la residenza fiscale in Italia e per i quattro periodi di imposta successivi.

[Risp. AE 20 settembre 2022 n. 460](#)

Bonus chef: in arrivo modalità e criteri attuativi

Publicato il decreto con le modalità e i criteri di attuazione del c.d. bonus chef spettante ai soggetti esercenti l'attività di cuoco professionista, con particolare riguardo alle procedure di concessione, alla fruizione e alla documentazione richiesta (DM MISE 1° luglio 2022).

Il **bonus chef** spetta, nella misura del 40%, ai soggetti esercenti l'**attività di cuoco professionista** presso **alberghi e ristoranti** (sia come lavoratori dipendenti che come lavoratori autonomi in possesso di partita IVA), che abbiano sostenuto, tra il **1° gennaio 2021** e il **31 dicembre 2022**, una o più **spese** relative:

- all'**acquisto di macchinari** di classe energetica elevata destinati alla conservazione, lavorazione, trasformazione e cottura dei **prodotti alimentari**;
- all'**acquisto di strumenti e attrezzature professionali** per la ristorazione;
- alla partecipazione a **corsi di aggiornamento professionale**.

Per poter beneficiare del **credito d'imposta** in oggetto occorre essere:

- **residenti o stabiliti** del territorio dello Stato;
- alle dipendenze, con regolare **contratto di lavoro subordinato**, di alberghi e ristoranti, ovvero titolari di **partiva IVA** per attività di cuoco professionista svolta presso i medesimi soggetti, almeno a partire dal 1° gennaio 2021;
- nel pieno godimento dei **diritti civili**.

Non sono ammesse all'agevolazione le spese relative a imposte e tasse. L'**IVA** è ammissibile solo se la stessa rappresenta per il beneficiario un costo effettivo non recuperabile.

Ai fini dell'ammissibilità all'agevolazione, le spese devono essere pagate attraverso **conti correnti** intestati al beneficiario e con modalità che consentono la piena **tracciabilità** del **pagamento** e l'immediata riconducibilità dello stesso alla relativa fattura



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista - Revisore Legale

o ricevuta. Per fruire dell'agevolazione occorre presentare al **MISE**, successivamente alla conclusione del periodo di ammissibilità delle spese, un'apposita **istanza**, esclusivamente per via telematica, attraverso la **procedura informatica** resa disponibile sul sito istituzionale del MISE. Ciascun beneficiario può presentare una sola istanza.

Il credito d'imposta:

- è utilizzabile esclusivamente in compensazione col **Modello F24** presentato tramite i servizi telematici dell'**Agenzia delle Entrate**;
- non concorre alla **formazione del reddito** ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP;
- non rileva ai fini della deducibilità degli **interessi passivi** e delle **spese generali**;
- può essere **ceduto** ad altri soggetti, compresi gli **istituti di credito** e gli altri **intermediari finanziari**. Il credito d'imposta è, in ogni caso, fruito dal **cessionario** con le stesse modalità e tempistiche con cui sarebbe stato utilizzato dal cedente. La cessione del credito non pregiudica i poteri di controllo sulla spettanza del tax credit nei confronti del cedente.

[DM MISE 1° luglio 2022](#)

Bonus barriere architettoniche, agevolate anche le associazioni

Via libera del Fisco alla fruizione della detrazione al 75% per l'eliminazione delle barriere architettoniche da parte di un'associazione di promozione sociale e di un'associazione sportiva dilettantistica (Risp. AE 16 settembre 2022 nn. 455 e 456).

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta nuovamente sull'**ambito soggettivo** della detrazione per gli interventi di abbattimento delle **barriere architettoniche** ([art. 119-ter DL 34/2020](#)), ribadendo l'inclusione tra i potenziali beneficiari delle associazioni di promozione sociale e delle associazioni sportive dilettantistiche.

Secondo quanto chiarito dal Fisco, infatti, rientrano nel **campo soggettivo** di applicazione della nuova agevolazione le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni, gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale, le società semplici, le associazioni tra professionisti e i soggetti che conseguono reddito d'impresa (persone fisiche, enti, società di persone, società di capitali). Ai fini dell'agevolazione, tali soggetti devono possedere o detenere l'immobile in base ad un **titolo idoneo** al momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese se antecedente il predetto avvio. Sotto il profilo oggettivo, considerato che la norma agevolativa richiama gli interventi effettuati su "edifici già esistenti" senza ulteriori specificazioni, il Fisco ammette alla detrazione gli interventi effettuati su unità immobiliari di **qualsiasi categoria catastale**.

Associazioni di Promozione Sociale



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista • Revisore Legale

Con la [Risposta n. 456](#) l'Agenzia delle Entrate rilascia parere favorevole all'accesso da parte di una Associazione di Promozione Sociale (APS) alla detrazione in commento per gli interventi realizzati su un immobile di categoria c/4, nel limite di spesa di € 50.000. Per il Fisco, inoltre, l'associazione potrà fruire:

- del **Superbonus** ([art. 119 DL 34/2020](#)) per gli interventi di efficientamento energetico di sostituzione degli infissi già esistenti, anche con spostamento e variazione di dimensioni, per un numero finale di infissi la cui superficie complessiva sia minore o uguale a quella inizialmente esistente (si ricorda, infatti, che, come già chiarito dalla [Circ. AE 23 giugno 2022 n. 23/E](#) in tema di applicazione del Superbonus da parte di APS, nel caso di interventi diversi da quelli di demolizione e ricostruzione, anche ai fini del Superbonus, così come ai fini dell'ecobonus, l'agevolazione spetta solo nel caso di sostituzione di componenti già esistenti o di loro parti, e non anche nei casi di nuova installazione);
- dell'**ecobonus** ([art. 16 DL 63/2013](#)) per le spese sostenute per l'eventuale installazione di ulteriori infissi, che nella situazione finale comportano un aumento della superficie complessiva iniziale, nella misura del 50% delle spese sostenute.

Associazioni sportive dilettantistiche

Con la [Risposta n. 455](#) viene autorizzata un'ASD a beneficiare della detrazione per l'abbattimento delle barriere architettoniche in relazione agli interventi da effettuare sull'impianto sportivo ottenuto in **concessione** dalla Provincia. In particolare, il Fisco ha ritenuto che la Convenzione per la gestione dell'impianto sportivo, stipulata con l'ente locale, possa costituire **titolo idoneo** a consentire all'Associazione la fruizione della detrazione.

Articoli d'autore

Energia e gas: contributo straordinario per ottobre e novembre 2022

Publicato il Decreto Aiuti ter che introduce per i mesi di ottobre e novembre 2022 un contributo straordinario, sotto forma di crediti di imposta, a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale pari al 40% della spesa sostenuta (DL 144/2022).

Buone notizie giungono dal **Decreto Aiuti ter** ([DL 144/2022](#)) che riconosce un **contributo straordinario**, sotto forma di credito d'imposta, in favore delle imprese per l'acquisto di **energia elettrica e gas naturale**. Salgono infatti dal 25% al 40% i crediti d'imposta per le **imprese energivore, gasivore** e quelle con grande consumo di gas, come previsto al capo 1 del citato decreto recante "Misure in materia di energia elettrica, gas naturale e carburanti". Un contributo



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista • Revisore Legale

momentaneo perché riguarderà, per il momento, solo i mesi di ottobre e novembre ma che interessa anche l'intera platea delle attività commerciali.

Credito d'imposta per l'acquisto di energia e gas

Il decreto prevede un contributo straordinario a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti, sotto forma di credito di imposta, pari al 40% delle spese sostenute per la componente di energia elettrica acquistata ed effettivamente utilizzata nei mesi di ottobre e novembre 2022 alle **imprese a forte consumo di energia elettrica** i cui costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del terzo trimestre 2022 e al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, hanno subito un incremento del costo per kWh superiore al 30% relativo allo stesso periodo dell'anno 2019. Il credito d'imposta spetta parimenti in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle imprese di cui al primo periodo e dalle stesse auto consumata nei mesi di ottobre e novembre 2022. Il calcolo dell'incremento del costo per kWh di energia elettrica prodotta e auto consumata è applicato in riferimento alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati ed utilizzati dall'impresa per la produzione di energia elettrica. Il credito di imposta è calcolato in relazione al prezzo convenzionale dell'energia elettrica pari alla media, relativa ai mesi di ottobre e novembre 2022, del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica. In riferimento invece al credito di imposta, relativo ai consumi di gas, il Decreto aiuti riconosce un contributo pari al 40% della spesa sostenuta per l'acquisto dello stesso, consumato nei mesi di ottobre e novembre 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici alle imprese a forte consumo di gas naturale, a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'acquisto del gas naturale, a condizione che il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al terzo trimestre 2022, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (**MI-GAS**) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (**GME**), abbia subito un incremento superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito allo stesso trimestre dell'anno 2019.

Incentivi rivolti anche alle piccole imprese commerciali

Per le imprese di piccole dimensioni (cui rientrano anche le **attività commerciali** come bar e ristoranti) è riconosciuto un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, pari al 30% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nei mesi di ottobre e novembre 2022, documentato mediante le relative fatture d'acquisto, alle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, a condizione che il prezzo della stessa, calcolato sulla base della media riferita al terzo trimestre 2022, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista • Revisore Legale

allo stesso trimestre dell'anno 2019.

Credito d'imposta alle imprese non gasivore

Per le imprese considerate non gasivore è riconosciuto, a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto del gas naturale, un contributo straordinario, sotto forma di **credito di imposta**, pari al **40%** della spesa sostenuta per l'acquisto del gas, consumato nei mesi di ottobre e novembre 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al terzo trimestre 2022, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Come fruire del credito d'imposta

Per poter fruire dei crediti d'imposta, nel caso in cui l'impresa destinataria del contributo si rifornisca nel terzo trimestre dell'anno 2022 e nei mesi di **ottobre e novembre 2022**, di energia elettrica o di gas naturale dallo stesso venditore da cui si riforniva nel terzo trimestre dell'anno 2019, il venditore, entro sessanta giorni dalla scadenza del periodo per il quale spetta il credito d'imposta, deve inviare al proprio cliente, su sua richiesta, una comunicazione nella quale è riportato il calcolo dell'incremento di costo della componente energetica e l'ammontare del credito d'imposta spettante per i mesi di ottobre e novembre 2022.

I crediti d'imposta sono utilizzabili esclusivamente in **compensazione**; non concorrono alla formazione del **reddito d'impresa** né della base imponibile dell'**IRAP**; non rilevano ai fini del rapporto di cui agli artt. [61](#) e [109 c. 5](#) TUIR; sono cedibili, solo per intero, dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione e sono cumulabili con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto.

Credito d'imposta IMU per imprese del turismo

Pronte le regole per fruire del credito d'imposta per l'IMU versata a titolo di seconda rata del 2021 dalle imprese del settore del turismo per gli immobili rientranti nella categoria catastale D/2 nei quali è gestita l'attività turistica: un provvedimento definisce i criteri di fruizione dell'agevolazione e approva il modello di autodichiarazione da trasmettere entro il 28 febbraio 2023.



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista • Revisore Legale

Premessa

L'[art. 22 DL 21/2022](#), convertito, con modificazioni, dalla [L. 51/2022](#), ha previsto un **credito d'imposta** per:

- le imprese turistico-ricettive;
- le imprese che esercitano attività agrituristica;
- le imprese che gestiscono strutture ricettive all'aria aperta;
- le imprese del comparto fieristico e congressuale;
- i complessi termali e i parchi tematici, inclusi i parchi acquatici e faunistici,

pari al **50 per cento** dell'importo versato a titolo di **seconda rata dell'anno 2021 dell'IMU** per gli immobili rientranti nella **categoria catastale D/2** presso i quali è gestita la relativa attività ricettiva.

Condizioni per fruire del credito

Il credito d'imposta spetta a condizione che i relativi proprietari siano anche **gestori** delle attività ivi esercitate e che i soggetti indicati abbiano subito una **diminuzione del fatturato** o dei corrispettivi nel secondo trimestre 2021 di almeno il 50 per cento rispetto al corrispondente periodo dell'anno 2019: ai fini dell'agevolazione rilevano anche i versamenti a titolo di seconda rata dell'anno 2021 dell'imposta immobiliare semplice delle province autonome di Trento e di Bolzano.

Il credito spetta nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 final «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19», e successive modifiche ed è subordinato all'autorizzazione della Commissione europea: in data 21 giugno è arrivata la formalizzazione dell'autorizzazione della Commissione europea (n. C(2022) 4363 final) al bonus IMU per il comparto turistico introdotto dall'[art. 22 DL 21/2022](#).

Autodichiarazione

Il provvedimento in commento definisce le modalità, i termini di presentazione e il contenuto dell'**autodichiarazione** attestante il possesso dei requisiti e il rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dalle Sezioni 3.1 «Aiuti di importo limitato» e 3.12 «Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti» del Temporary Framework, che gli operatori economici sono tenuti a presentare per beneficiare del credito d'imposta: l'autodichiarazione è inviata, **dal 28 settembre 2022 al 28 febbraio 2023**, esclusivamente con modalità telematiche, direttamente dal contribuente oppure avvalendosi di un soggetto incaricato della trasmissione delle dichiarazioni mediante i canali telematici dell'Agenzia delle entrate: nello stesso periodo è possibile:



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista - Revisore Legale

- inviare una nuova autodichiarazione, che sostituisce integralmente quella precedentemente trasmessa. L'ultima autodichiarazione validamente trasmessa sostituisce tutte quelle precedentemente inviate;
- presentare la rinuncia integrale al credito d'imposta precedentemente comunicato.

Entro 5 giorni dall'invio, l'Agenzia delle Entrate rilascerà una ricevuta di presa in carico o ne comunicherà lo scarto, indicandone le motivazioni: entro 10 giorni dall'invio, invece, l'Agenzia rilascerà una seconda ricevuta per comunicare ai richiedenti il riconoscimento - o il mancato riconoscimento - del credito d'imposta.

Modalità di utilizzo del credito

Una volta riconosciuto dall'Agenzia delle Entrate il diritto al credito, a partire dal giorno successivo il contribuente potrà utilizzare il credito d'imposta in **compensazione** tramite modello F24: qualora l'importo del credito d'imposta superi 150.000 euro, i crediti saranno fruibili in seguito alle verifiche previste dal Codice delle leggi antimafia ([D.Lgs. 159/2011](#)) e alla comunicazione dell'autorizzazione all'utilizzo.

Ai fini dell'utilizzo in compensazione del credito d'imposta:

- il modello F24 è presentato esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento;
- nel caso in cui l'importo del credito utilizzato in compensazione risulti superiore all'ammontare massimo fruibile in base all'Autodichiarazione, anche tenendo conto di precedenti utilizzi, il relativo modello F24 è scartato. Lo scarto è comunicato al soggetto che ha trasmesso il modello F24 tramite apposita ricevuta consultabile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate;
- con successiva risoluzione è istituito il relativo codice tributo e sono impartite le istruzioni per la compilazione del modello F24.

Si precisa, inoltre che, il credito di imposta:

- non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive;
- non rileva ai fini del rapporto di cui agli [artt. 61](#) e [109 c. 5 TUIR](#).

Dichiarazione sostitutiva di atto notorio nell'autodichiarazione

Con riferimento ai punti E), F) e G) (Sezione 3.12 del Temporary Framework) del modello di autodichiarazione, rileva il periodo ammissibile corrispondente al periodo dal 1° aprile 2021 al 30 giugno 2021 oppure ad un periodo inferiore indicato nei campi "Data inizio" e "Data fine" in corrispondenza del punto E), di almeno un mese, comunque compreso tra il 1° aprile 2021 e il 30 giugno 2021: viene lasciato ampio margine in favore del beneficiario per la scelta del periodo



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista • Revisore Legale

ammissibile. Il beneficiario della misura può, dunque, individuare il periodo ammissibile più favorevole sulla base della conoscenza dell'andamento della propria impresa, in modo che l'aiuto possa coprire i costi fissi non coperti sostenuti in tale periodo (in misura non superiore al 70% o al 90% a seconda della dimensione dell'impresa).

Si ricorda che gli aiuti sotto forma di sostegno ai costi fissi non coperti di cui alla Sezione 3.12 del Temporary Framework sono considerati ammissibili ove ricorrano le condizioni indicate dalle lettere da a) ad f) del paragrafo 87 della predetta Sezione: per **costi fissi** si intendono quelli sostenuti indipendentemente dal livello di produzione mentre per **costi variabili** si intendono quelli sostenuti in funzione del livello di produzione. Per costi fissi non coperti si intendono i costi fissi sostenuti dalle imprese durante il periodo ammissibile che non sono coperti dai ricavi dello stesso periodo considerati al netto dei costi variabili e che non sono coperti da altre fonti quali assicurazioni, eventuali altri aiuti di Stato e altre misure di sostegno. Le perdite subite dalle imprese durante il periodo ammissibile sono considerate costi fissi non coperti. Ai fini del calcolo per la determinazione dei costi fissi non coperti, occorre considerare tutte le misure di sostegno ricevute dal beneficiario nel corso dello stesso periodo ammissibile e non soltanto quelle qualificabili come aiuti di Stato. Il beneficiario che ha fruito, ad esempio, di una misura di aiuto approvata nell'ambito della Sezione 3.1 o di altra Sezione del Temporary Framework e che impatta o riduce i costi fissi del periodo ammissibile, è tenuta a nettizzare dalla base di calcolo per determinare i costi fissi non coperti l'ammontare del beneficio destinato alla copertura di un costo fisso.

[Prov. AE 16 settembre 2022 n. 356194](#)

Aiuti di stato tra dichiarazione sostitutiva e Modello redditi

Coloro che hanno beneficiato di aiuti di Stato e aiuti “de minimis” devono compilare il quadro RS della dichiarazione dei redditi in scadenza il prossimo 30 novembre. La compilazione del quadro RS non è necessaria se il contribuente ha inserito i dati relativi agli aiuti nell'autodichiarazione inoltrata agli uffici delle Entrate.

Aiuti di Stato: la disciplina

L'[art. 52 L. 234/2012](#) (come modificato dalla [L. 115/2015](#)) ha istituito presso il Ministero dello sviluppo economico il “Registro nazionale degli aiuti di Stato” (RNA), stabilendone il relativo utilizzo per effettuare le verifiche necessarie al rispetto dei divieti di cumulo e di altre condizioni previste dalla normativa europea per la concessione degli **aiuti di Stato** e degli aiuti “**de minimis**”.



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista • Revisore Legale

Ai fini dell'obbligo di rendicontazione, il [DM 31 maggio 2017 n. 115](#) ha introdotto la disciplina per il funzionamento del RNA, distinguendo:

- gli aiuti soggetti ad un **procedimento di concessione**;
- gli aiuti non subordinati all'emanazione di **provvedimenti di concessione o di autorizzazione** alla fruizione.

Autodichiarazione

Il [DL 73/2022](#) (c.d. DL “Semplificazioni fiscali”, pubblicato sulla G.U. 21 giugno 2022 n. 143 e in vigore dal 22 giugno 2022) ha previsto diverse misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali, disposizioni finanziarie e interventi sociali. In particolare, l'[art. 35 c.1 e 3 DL 73/2022](#), ha prorogato il termine (previsto dall'art. 10 c. 1 secondo periodo DM 31 maggio 2017 n. 115) entro il quale l'Agenzia delle Entrate deve provvedere alla registrazione nel “Registro nazionale degli aiuti di Stato” (RNA) e nei registri aiuti di Stato SIAN (Sistema Informativo Agricolo Nazionale) e SIPA (Sistema Italiano della Pesca e dell'Acquacoltura) degli aiuti riconosciuti ai sensi delle sezioni 3.1 e 3.12 della Com. Commissione Europea 19 marzo 2020 C (2020) 1863 final, recante “*Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del Covid-19*”, e successive modificazioni.

Proroga della registrazione degli aiuti di Stato

Con riferimento agli aiuti in esame, per effetto di quanto previsto dal “DL Semplificazioni fiscali”, i termini in scadenza:

- dal 22 giugno 2022 (data di entrata in vigore del [DL 73/2022](#)) al 31 dicembre 2022: sono stati prorogati al 30 giugno 2023;
- dal 1° gennaio 2023 al 30 giugno 2023: sono stati prorogati al 31 dicembre 2023.

Dal punto di vista pratico, l'Agenzia delle Entrate avrà quindi più tempo per caricare gli aiuti ricevuti dalle imprese.

Proroga di presentazione dell'autocertificazione

In linea generale i soggetti beneficiari degli aiuti nel regime “quadro” italiano sono tenuti a presentare all'Agenzia delle Entrate un'autodichiarazione (ex [art. 47 DPR 445/2000](#)) avente a oggetto il rispetto dei requisiti di cui alle Sezioni 3.1 e 3.12, nella quale viene attestato che l'importo complessivo degli aiuti fruiti non supera i massimali previsti, tenuto conto delle relazioni di controllo tra imprese rilevanti ai fini della definizione di “**impresa unica**” ([art. 3 DM 11 dicembre](#)



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista - Revisore Legale

2021). Inoltre, ai fini dell'applicazione della Sezione 3.12 del Quadro temporaneo, è necessario indicare la sussistenza delle ulteriori condizioni specificamente previste.

A seguito del differimento dei termini di registrazione degli aiuti, il [Prov. AE 22 giugno 2022 n. 233822](#) ha prorogato al 30 novembre 2022 (in luogo del 30 giugno 2022) il termine previsto per la presentazione della sopra citata autocertificazione (i contribuenti che si avvalgono della definizione agevolata - ex [art. 5 c. da 1 a 9 DL 41/2021](#) - potranno inviare l'autodichiarazione entro il termine del 30 novembre 2022 oppure, se successivo, entro il termine di 60 giorni dal pagamento delle somme dovute o della prima rata).

Questa proroga si è resa necessaria in considerazione dell'elevato numero di **aiuti individuali** da iscrivere in base alla Sezione 3.1 e alla Sezione 3.12 del Temporary framework e che, come tali, dovranno essere comunicati dai contribuenti. Il nuovo termine del 30 novembre 2022 (coincidente con quello previsto per la presentazione della **dichiarazione dei redditi**) consentirà all'Agenzia delle Entrate di rispondere ai numerosi quesiti che sono stati posti in questi mesi dagli operatori e dai contribuenti per procedere al controllo di tutti i contributi e le misure che sono stati ricevuti per il Covid.

Si ricorda che l'autocertificazione (definita con [Prov. AE 27 aprile 2022 n. 143438](#)):

- deve essere presentata dai soggetti economici che hanno beneficiato delle misure di aiuto disciplinate dall'[art. 1 c. 13 DL 41/2021](#) e richiamate dall'[art. 1 DM 11 dicembre 2021](#):

- contributi a fondo perduto erogati dall'Agenzia delle Entrate;
- credito di imposta per i canoni di locazione di immobili a uso non abitativo o affitto di azienda;
- credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro;
- esclusione dei versamenti IRAP;
- esenzione IMU con riferimento a particolari tipologie di immobili;
- disposizioni in materia di imposte dirette e di accise nel Comune di Campione d'Italia;
- definizione agevolata degli avvisi bonari;
- esonero dalla tariffa speciale del canone RAI;

- consente di attestare che l'importo complessivo dei sostegni economici fruiti non ha superato i massimali indicati nella Sezione 3.1 ("Aiuti di importo limitato") e 3.12 ("Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti") della [Com. Commissione Europea 19 marzo 2020 C \(2020\) 1863 final](#). Gli eventuali importi eccedenti devono essere restituiti secondo le modalità di cui all'[art. 17 D.Lgs. 241/97](#), con esclusione di compensazione con crediti disponibili (per i codici tributo da utilizzare si veda la [Ris. AE 5 luglio 2022 n. 35/E](#));

- può essere inviata direttamente dal beneficiario oppure tramite un **intermediario abilitato**. Entro cinque giorni dalla presentazione verrà rilasciata una ricevuta che ne attesta la presa in



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista - Revisore Legale

carico o uno scarto a seguito dei **controlli formali** dei dati contenuti. Chi intende sostituire una dichiarazione precedentemente trasmessa può farlo entro e non oltre i cinque giorni succitati.

Rispetto al secondo punto dell'elenco di cui sopra, il [DM 11 dicembre 2021](#) ha stabilito che:

- agli aiuti richiamati all'art. 1, fruiti nel rispetto delle condizioni e dei limiti di cui alla Sezione 3.1 del Quadro temporaneo, si applicano i seguenti massimali:

- € 800.000 per impresa unica, oppure € 120.000 per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura e € 100.000 per le imprese operanti nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli, per gli aiuti ricevuti dal 19 marzo 2020 al 27 gennaio 2021;
- € 1.800.000 per impresa unica, oppure € 270.000 per le imprese operanti nel settore della pesca e dell'acquacoltura e € 225.000 euro per le imprese operanti nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli, per gli aiuti ricevuti dal 28 gennaio 2021 alla data del 31 dicembre 2021;

- agli aiuti richiamati all'art. 1, fruiti nel rispetto delle condizioni di cui alla Sezione 3.12 del Quadro temporaneo, e, in particolare, di quelle previste al paragrafo 87 della [Com. Commissione Europea del 19 marzo 2020 C \(2020\) 1863 final](#), si applicano i seguenti massimali:

- € 3.000.000 per impresa unica, per gli aiuti ricevuti dal 13 ottobre 2020 al 27 gennaio 2021;
- € 10.000.000 per impresa unica, per gli aiuti ricevuti dal 28 gennaio 2021 al 31 dicembre 2021.

Ai fini del rispetto dei diversi massimali, rileva la data in cui l'aiuto è stato messo a disposizione del beneficiario, definita dalla Commissione europea nella Decisione Commissione Europea 15 ottobre 2021 C (2021) 7521 final (punto 95) come:

- la data di approvazione della domanda di aiuto, qualora la concessione dell'aiuto sia subordinata a tale domanda e approvazione;
- la data di presentazione della dichiarazione dei redditi o la data di approvazione della compensazione in relazione ai crediti d'imposta;
- la data di entrata in vigore della normativa di riferimento negli altri casi.

Indicazione degli aiuti nel quadro RS della dichiarazione dei redditi

Le istruzioni al quadro RS del modello Redditi 2022 precisano che *"Il presente prospetto deve essere compilato dai soggetti che nel periodo d'imposta cui si riferisce la presente dichiarazione hanno beneficiato di aiuti fiscali automatici (aiuti di Stato e aiuti "de minimis") nonché di quelli subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione"*.

In particolare, il prospetto va compilato con riferimento agli aiuti specificati nella Tabella codici aiuti di Stato già indicati nei relativi quadri (ad esempio, nel **quadro RF**) del modello di dichiarazione, compreso il quadro RU (ad esclusione dei contributi fondo perduto erogati



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista • Revisore Legale

dall'Agenzia nonché dell'aiuto identificato dal codice 42 e dal codice 73 che vanno dichiarati nel prospetto Aiuti di Stato anche se non hanno trovato evidenziazione negli altri quadri della dichiarazione). L'indicazione degli aiuti nel prospetto è necessaria e indispensabile ai fini della legittima fruizione degli stessi (il prospetto deve essere compilato anche in caso di aiuti maturati nel periodo d'imposta di riferimento della dichiarazione ma non fruiti nel medesimo periodo).

In particolare, per ciascun aiuto va compilato un distinto rigo (RS401), utilizzando un modulo per ogni rigo compilato e riportando l'apposito codice aiuto desumibile dalla Tabella codici aiuti di Stato.

Nell'ipotesi in cui l'aiuto complessivamente spettante si riferisca a progetti d'investimento realizzati in diverse strutture produttive e/o abbia ad oggetto diverse tipologie di costi ammissibili, per ciascuna struttura produttiva e ciascuna tipologia di costi andrà compilato un distinto rigo.

La compilazione del quadro RS, rigo RS402, non è necessaria qualora il contribuente abbia inserito i dati relativi agli aiuti di Stato rientranti nell'ambito della comunicazione del **Temporary Framework** (forma giuridica, dimensione impresa, settore, ecc.) nell'autodichiarazione inoltrata agli uffici delle Entrate.

Pertanto, la presentazione della dichiarazione sostitutiva può determinare l'esonero dalla compilazione del quadro RS ma non è previsto alcun esonero, in nessun caso, dalla presentazione dell'autodichiarazione.

Resta il fatto che il quadro RS da solo non consente di monitorare il rispetto dei massimali previsti dalla Sezione 3.1 ("Aiuti di importo limitato") e 3.12 ("Aiuti sotto forma di sostegno a costi fissi non coperti") né di allocare gli aiuti nella Sezione 3.1 e 3.12 per sfruttare i diversi massimali o di indicare il superamento degli stessi (funzioni che sono consentite alla sola dichiarazione sostitutiva).

APPROFONDIMENTO - CODICE DELLA CRISI E ANALISI DELLA SOSTENIBILITA' DEL DEBITO RESPONSABILITA' DEGLI AMMINISTRATORI

La norma introdotta in materia di adeguati assetti con l'introduzione del Codice della Crisi di impresa e dell'insolvenza (D.Lgs 14/2019), è rappresentata dal comma 2 dell'art 2086 del Codice Civile, secondo cui:

"L'imprenditore, che operi in forma societaria o collettiva, ha il dovere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa,



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista • Revisore Legale

anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell'impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché' di attivarsi senza indugio per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale."

In sostanza, l'art.2086 al comma 2 si sofferma su alcuni aspetti in particolare cui l'imprenditore che opera in forma societaria o collettiva deve tenere in forte considerazione:

- **il dovere di istituire un assetto** organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell'impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi;
- **il dovere di attivarsi** per l'adozione e l'attuazione di uno degli strumenti previsti dall'ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale;
- **l'obbligo di mantenere adeguati assetti** organizzativi, valutandone l'adeguatezza periodicamente

In aggiunta, l'introduzione del Codice della Crisi ha introdotto un nuovo comma all'art. 2476 del Codice Civile, che nella sua prima parte recita testualmente: *"Gli amministratori rispondono verso i creditori sociali per l'inosservanza degli obblighi inerenti alla conservazione dell'integrità del patrimonio sociale ... (omissis)"*.

Adeguati assetti e tutela della responsabilità degli amministratori assumono aspetti rilevanti. Un monitoraggio costante dell'organizzazione dell'impresa e una gestione in ambito prospettico devono essere al centro delle attenzioni da parte dell'organo amministrativo. Alcune misure che una realtà aziendale può adottare linearmente al proprio business e dimensione (adeguandole e/o integrandole) possono essere:

- disponibilità e aggiornamento dell'organigramma aziendale;
- pianificazione finanziaria a sei mesi, bilanci infrannuali assestati e analisi previsionali con scostamenti rispetto al budget (fondamentale);
- report interni;
- analisi degli indicatori patrimoniali, economici, finanziari anche su base prospettica;
- analisi della sostenibilità del debito (il monitoraggio del superamento delle soglie relative ai mancati pagamenti ai cosiddetti creditori istituzionali (INPS, ADE, Riscossione);
- monitoraggio centrale rischi Banca d'Italia.



Antonio De Francesco

Dottore Commercialista • Revisore Legale

Istituire specifiche procedure interne, in molti casi da formalizzare essendone dotate le imprese anche di più piccole dimensioni, diventano necessarie per provare la corretta attività e predisposizione al controllo da parte dell'organo amministrativo in considerazioni di rischi circoscritti alla continuità aziendale e quindi di crisi aziendale.

Altresì, pianificare con cadenza almeno trimestrale dei controlli amministrativi, finanziari, patrimoniali anche prospettici gestendo situazioni infrannuali assestate e analizzando gli scostamenti rispetto al budget relativo con la predisposizione di forecast e la contestuale valutazione degli andamenti di periodo possono aiutare le imprese ad adottare tempestivamente delle decisioni a tutela degli equilibri e prevenire eventuali situazioni di crisi adottando idonee misure correttive, ove possibile.