

# NOTIZIARIO

n.

**19**

**2023**

## DECRETO PROROGHE

Riepilogo delle proroghe di maggior interesse e delle casistiche nelle quali vi è stata un'anticipazione dell'originaria scadenza prevista dalla legge

\*\*\*

## DECRETO ENERGIA

Riepilogo delle novità introdotte dal decreto

\*\*\*

## TRATTAMENTO FISCALE DELLE PERDITE NEL REDDITO D'IMPRESA E DI LAVORO AUTONOMO

Analisi delle principali disposizioni relative alla disciplina delle perdite fiscali

## NOTIZIE FLASH

### CESSIONE CREDITI BONUS EDILIZI: POSTE ITALIANE RIAPRE IL CANALE

Con un comunicato del 3 ottobre 2023, Poste Italiane comunica ufficialmente la **riapertura del canale di cessione dei crediti da superbonus**. Il servizio è attivo per **le richieste di cessione presentate dai privati**, beneficiari originari del credito d'imposta (c.d. **prime cessioni**) e relativamente alle **quote annuali fruibili a partire dal 2024**, in relazione a crediti maturati a fronte di **spese sostenute nel 2023 o a rate residue di spese sostenute negli anni precedenti**.

Viene precisato **che l'importo massimo cedibile è pari a 50 mila euro per cliente**, anche tramite più cessioni, fermo restando che il totale dei crediti ceduti dallo stesso cliente a Poste Italiane, comprensivo anche di quelli ceduti anteriormente alla data di riapertura del servizio, non può superare il limite di 150mila euro.

### ROTTAMAZIONE QUATER: ENTRO IL 10.10 ANCORA POSSIBILE RATEIZZARE

L'Agenzia delle Entrate-Riscossione informa di ulteriori **novità** sugli adempimenti per la **Rottamazione quater**, introdotta dalla Legge di Bilancio 2023 (n. 197/2022).

L'Agenzia ha comunicato, il 29 settembre scorso, di aver **terminato l'invio** ai contribuenti **delle Comunicazioni delle somme dovute**.

Nel dettaglio, **occorre fare attenzione a due aspetti**:

- **qualora venisse riscontrato che, nella "Comunicazione" ricevuta, non siano presenti tutti i carichi contenuti nella "Ricevuta di avvenuta presentazione della dichiarazione"** ovvero altre incongruenze, è **possibile effettuare una segnalazione attraverso il servizio "Invia una e-mail al Servizio contribuenti"** presente nell'area pubblica del portale;
- inoltre, **tramite il medesimo servizio, è possibile segnalare errori commessi dal richiedente nella fase di presentazione dell'istanza, riguardanti la rateizzazione**. In questo caso, tenuto conto dei tempi tecnici necessari per rispettare la scadenza della prima rata del 31 ottobre 2023, **saranno prese in considerazione solo le segnalazioni che perverranno entro e non oltre il 10 ottobre 2023**.

## DECRETO PROROGHE

A seguito del **dibattito** che è emerso a livello **mediatico** negli ultimi tempi, il governo ha emanato il c.d. “**Decreto Proroghe**”<sup>1</sup>, in modo da **favorire** gli **operatori** che domandavano alcuni **differimenti** per l’effettuazione di **versamenti e adempimenti** generalmente correlati all’applicazione di **norme agevolative**.

Di seguito si riepilogano le proroghe di maggior interesse e le casistiche nelle quali vi è, invece, stata un’anticipazione dell’originaria scadenza prevista dalla legge.

DECRETO PROROGHE		
<b>PROROGHE DEI TERMINI</b>	Nella seguente tabella si illustrano gli <b>effetti</b> di quanto stabilito dal “ <b>Decreto Proroghe</b> ”.	
	DISPOSIZIONE DI RIFERIMENTO	DESCRIZIONE
	<b>Incremento garanzia per l’acquisto della prima casa</b>	Differito <sup>2</sup> al <b>31.12.2023</b> il termine di presentazione delle <b>domande</b> di incremento all’80% della garanzia per l’acquisto della prima casa.
	<b>Rivalutazione cripto-attività</b>	Ulteriormente prorogato <sup>3</sup> al <b>15.11.2023</b> <sup>4</sup> il termine per procedere con il <b>versamento</b> della <b>prima, o unica, rata</b> per la rideterminazione del valore delle cripto-attività.
<b>Termine assegnazione beni ai soci e trasformazione in società e semplice</b>	Spostato <sup>5</sup> al <b>30.11.2023</b> il termine per procedere con: <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>l’assegnazione</b> agevolata dei <b>beni ai soci</b>;</li> <li>◆ <b>trasformazione</b> in <b>società semplice</b>;</li> </ul> il versamento di quanto dovuto a titolo di <b>imposta sostitutiva</b> .	

<sup>1</sup> D.L. 132/2023 pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n.228 del 29.09.2023 e in vigore dal successivo 30.09.2023.

<sup>2</sup> Art. 1 Decreto Proroghe. Norma originaria art.64 comma 3 del D.L. 73/2021.

<sup>3</sup> Art. 2 Decreto Proroghe. Norma originaria: Art. 1, commi 134 de 135 della Legge 197/2022.

<sup>4</sup> dopo l’iniziale slittamento al 30.09.2023 di cui all’art. 4, comma 3-quinquies, del D.L. 51/2023, convertito, con modificazioni, dalla Legge 87/2023.

<sup>5</sup> Art. 4 Decreto Proroghe. Norma originaria: Art. 1, commi 100 della Legge 197/2022.

	<b>Fondo indennizzo risparmiatori</b>	Differito <sup>6</sup> al <b>15.10.2023</b> il termine di <b>decadenza</b> per la <b>comunicazione</b> incaso di <b>variazione del codice IBAN</b> tramite il portale del Fondo indennizzo Risparmiatori.
	<b>Obblighi informativi forfettari</b>	Spostamento <sup>7</sup> al <b>31.12.2024</b> della data di <b>adempimento</b> degli <b>obblighi informativi</b> per i soggetti forfettari, relativamente al <b>periodo d'imposta 2021</b> (i dati da indicare nel <b>quadro RS</b> del modello Redditi)
	<b>Smart-working lavoratori agili</b>	Nuovo termine <sup>8</sup> del <b>31.12.2023</b> per lo svolgimento dell'attività lavorativa in <b>modalità agile</b> per i c.d. <b>lavoratori fragili</b> <sup>9</sup>
	<b>Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in stato di insolvenza</b>	Prorogato <sup>10</sup> di <b>ulteriori 24 mesi</b> il termine massimo per la <b>conclusione</b> della <b>procedura</b> nei casi di <b>particolare complessità</b> <sup>11</sup>
<b>RIMESSIONE IN TERMINI PER TRIBUTI E CONTRIBUTI REGIONE LOMBARDIA</b> ART. 3	<p>Nel 2023<sup>12</sup> viene di nuovo stabilito che per il versamento di:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>tributi,</b></li> <li>◆ <b>contributi</b> previdenziali e assistenziali;</li> <li>◆ <b>premi</b> per l'<b>assicurazione obbligatoria,</b></li> </ul> <p>in <b>scadenza</b> nel <b>periodo dal 04.07.2023 al 31.07.2023</b> e che non siano stati effettuati tempestivamente, gli stessi si considerano <b>tempestivi</b> se effettuati, senza l'applicazione di sanzioni e interessi, in <b>unica soluzione</b> entro il <b>31.10.2023</b>.</p>	

<sup>6</sup> Art. 5 Decreto Proroghe. Norma originaria: Art. 4, comma 3-bis del D.L. 51/2023, convertito in Legge 87/2023.

<sup>7</sup> Art. 6 Decreto Proroghe. Norma originaria: Art. 1, comma 73 della Legge 190/2014.

<sup>8</sup> Art. 8 Decreto Proroghe. Norma originaria: Art. 1, comma 306 della Legge 197/2022.

<sup>9</sup> ossia di coloro affetti dalle patologie di cui all'art. 17, comma 2, del D.L. 221/2021, convertito, con modificazioni, dalla Legge 11/2022.

<sup>10</sup> Art. 15 Decreto Proroghe. Norma originaria: Art. 4, comma 4-septies del D.L. 347/2003, convertito dalla Legge 39/2004.

<sup>11</sup> se si tratta di procedure il cui programma sia già prorogato (ai sensi del comma 4-ter dello stesso art. 4 in questione) e che non possano essere definite entro lo stesso termine, con il Ministro dello sviluppo economico che dispone dunque un'ulteriore proroga del termine di esecuzione del programma:

- ◆ per un massimo di 12 mesi, o
- ◆ per un massimo di 24 mesi nel caso in cui, essendo stato autorizzato un programma di cessione dei complessi aziendali, tale cessione non sia ancora realizzata, in tutto o in parte,

risultati, sulla base di una specifica relazione del commissario straordinario, l'utile prosecuzione dell'esercizio d'impresa.

<sup>12</sup> Con l'emanazione del Decreto Alluvioni, poi convertito in legge 100/2023.

La norma si applica in favore dei **soggetti** che, alla citata data del **04.07.2023**, avevano:

- ◆ la **residenza**, ovvero
- ◆ la **sede legale** o la **sede operativa**,

**nei Comuni** interessati dagli **eccezionali eventi meteorologici** che hanno colpito il territorio della **Regione Lombardia** nel medesimo periodo del mese di luglio per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza<sup>13</sup>.



**Non verranno** in ogni caso **restituite** le **somme** che, nelle more dell'emanazione della norma in questione, siano state **versate** in adempimento del dovuto, eventualmente per effetto di **versamento tardivo** con applicazione di sanzione e interessi, o con **ravvedimento operoso**.

---

<sup>13</sup> con deliberazione del Consiglio dei ministri del 28.08.2023.

**MODIFICHE  
TERMINI CREDITI  
D'IMPOSTA  
ENERGIA**

ART. 7

Sono stati **anticipati** i **termini di utilizzo** dei diversi **crediti d'imposta energetici**, imprese **energivore e non** così come **gasivore e non**, nella maniera di seguito evidenziata:

Periodo	Precedente termine	Nuovo termine
1° trimestre 2023	31.12.2023	16.11.2023
2° trimestre 2023		

Sono stati **anticipati** i **termini di utilizzo** dei diversi **crediti d'imposta energetici** – imprese **energivore e non** così come **gasivore e non** – nella maniera di seguito evidenziata:

Periodo	Precedente termine	Nuovo termine
1° trimestre 2023	31.12.2023	16.11.2023
2° trimestre 2023		



Gli **stessi termini** valgono per la **cessione** delle agevolazioni in questione – ad oggi possibile **una sola volta**, fatte salve **due ulteriori cessioni** ai c.d. **soggetti qualificati (banche e intermediari finanziari)**.

Si ricorda che, per i primi **due trimestri** dell'anno in corso, i crediti d'imposta energetici valgono nelle seguenti **misure**:

SOGGETTI	CREDITI D'IMPOSTA	
	1° trimestre 2023	2° trimestre 2023
Imprese energivore	45%	20%
Imprese non energivore	35%	10%
Imprese gasivore	45%	20%

## DECRETO ENERGIA

A seguito delle **perduranti difficoltà nel settore energetico**, così come per **adeguare la normativa nazionale** a quella europea, relativamente alle **cessioni di azienda** per le **società** coinvolte nelle **procedure concorsuali**, e per dare la possibilità di **sanare** gli **errori di fatturazione** commessi fino a poco tempo fa, il Governo è intervenuto con il c.d. Decreto Energia<sup>14</sup>.

Di seguito, si riepilogano le novità introdotte dal decreto.

DECRETO ENERGIA				
<b>PREMESSA</b>	<p>Con il “<b>Decreto Energia</b>” si è intervenuto nei seguenti ambiti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>prezzi dell'energia</b> in continuo aumento, al fine di contenerne gli effetti;</li> <li>◆ incremento dei <b>benefici</b> per i detentori <b>social card</b>, per il <b>trasporto pubblico</b> e per le <b>borse di studio</b>;</li> <li>◆ agevolazioni per le <b>imprese energivore</b>, riorganizzando la relativa disciplina;</li> <li>◆ <b>violazioni</b> in materia di <b>certificazione dei corrispettivi</b>, introducendo una possibile <b>sanatoria</b>;</li> <li>◆ disciplina delle <b>cessioni di azienda</b> con riguardo alle imprese assoggettate a <b>procedure concorsuali</b>, per adeguarla alla normativa europea.</li> </ul>			
<p><b>CONTENIMENTO EFFETTI DEGLI AUMENTI DI PREZZO NEL SETTORE ENERGETICO</b></p> <p>ART. 1</p>	<p>Anche per il <b>quarto trimestre 2023</b>, è previsto l'<b>azzeramento</b> delle <b>aliquote</b> delle <b>componenti tariffarie</b> relative agli <b>oneri generali</b> per il <b>settore del gas</b>.</p> <p>Viene poi <b>ridotta l'IVA</b> sulla <b>fornitura di gas</b>. Nello specifico, viene previsto che le <b>somministrazioni</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ di gas <b>metano</b> usato per <b>combustione per usi civili e industriali</b><sup>15</sup>,</li> <li>◆ contabilizzate nelle <b>fatture emesse</b> per i <b>consumi stimati o effettivi</b>, in riferimento al <b>2023</b>, dei mesi di:</li> </ul> <table border="1" style="margin-left: auto; margin-right: auto;"> <tr> <td style="text-align: center;">✓ ottobre</td> <td style="text-align: center;">✓ novembre</td> <td style="text-align: center;">✓ dicembre</td> </tr> </table> <p>sono assoggettate all'<b>aliquota</b> d'IVA del <b>5%</b> (invece che all'aliquota del 10% o del 22%<sup>16</sup>).</p>	✓ ottobre	✓ novembre	✓ dicembre
✓ ottobre	✓ novembre	✓ dicembre		

<sup>14</sup> [D.L. 131/2023](#), pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 228 del 29.09.2023 e in vigore dal successivo 30.09.2023.

<sup>15</sup> di cui all'art. 26, comma 1, del testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, di cui al D.lgs. 504/1995.

<sup>16</sup> prevista a seconda dei casi dal D.P.R. 633/1972.



Qualora le somministrazioni siano **contabilizzate** sulla base di **consumi stimati**, l'aliquota d'IVA del **5%** si applica anche alla **differenza** derivante dagli **importi ricalcolati** sulla base dei **consumi effettivi** riferibili – anche percentualmente – ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2023.

Rispetto a quanto visto sugli **usi industriali**, nella relazione illustrativa al Decreto si fa notare che gli stessi si **riferiscono**<sup>17</sup>:

agli impieghi del gas naturale, destinato alla combustione, per le attività:

- ◆ **industriali produttive** di beni e servizi,
- ◆ **artigianali**,
- ◆ **agricole**

agli impieghi nei **settori**:

- ◆ **alberghiero**,
- ◆ della **distribuzione commerciale**,
- ◆ degli **esercizi di ristorazione**,
- ◆ degli **impianti sportivi**
  - ✓ adibiti esclusivamente ad **attività dilettantistiche** e gestiti senza fini di lucro,
  - ✓ adibiti ad **attività sportiva non dilettantistica**

La riduzione dell'aliquota IVA al 5% si estende, poi, anche alle **somministrazioni di energia termica** prodotta con **impianti alimentati a gas naturale** nell'ambito di un "*contratto di servizio energia*" nonché alle forniture di **servizi di teleriscaldamento**<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> ai sensi dell'art. 26, comma 3 del citato D.lgs. 504/1995.

<sup>18</sup> in particolare, l'applicazione dell'IVA al servizio di teleriscaldamento ad uso residenziale è regolata dal D.P.R. 633/1972, che prevede l'applicazione dell'aliquota del 10% alle forniture di energia prodotta da fonti rinnovabili oppure da impianti di cogenerazione ad alto rendimento. Alle forniture di energia da altre fonti, sotto qualsiasi forma, si applica l'aliquota ordinaria del 22%.

**MISURE IN MATERIA  
DI SOCIAL CARD,  
TRASPORTO  
PUBBLICO E BORSE  
DI STUDIO**

ART. 2

Per garantire **maggior impulso** alla **tutela** fornita ai **beneficiari** della cosiddetta **“social card”**<sup>19</sup>, viene stabilito un **ulteriore contributo** da destinare all'acquisto di:

- ◆ **carburante**, ovvero
- ◆ **abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale.**

**Entro il 30.10.2023**<sup>20</sup>, il Ministro delle imprese e del made in Italy<sup>21</sup> emanerà un **decreto** volto a stabilire l'**ammontare del beneficio aggiuntivo** per **singolo nucleo familiare** e le **modalità di raccordo** con le disposizioni attuali.

Con lo stesso decreto verranno inoltre disciplinate:

- ◆ **le prescrizioni** necessarie ad **assicurare** che l'**acquisto di carburante** o di **abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale** avvenga nei **limiti dell'ulteriore contributo assegnato**, e
- ◆ le **modalità** e le **condizioni di accreditamento** delle imprese autorizzate alla vendita di carburanti che intendono aderire a piani di contenimento dei costi del prezzo al dettaglio, affinché possano effettuare sconti alla pompa ai titolari di social card.

Infine, per far fronte alle **esigenze emerse nel corso dell'anno**, viene incrementata<sup>22</sup> la **dotazione del fondo**<sup>23</sup> finalizzato all'erogazione di un **buono** da utilizzare per l'**acquisto di abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico**:

<b>locale</b>
<b>regionale</b>
<b>interregionale</b>

ovvero ai servizi di **trasporto ferroviario nazionale.**

<sup>19</sup> già istituita dal Ministero dell'agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste quale contributo previsto per l'acquisto dei beni di prima necessità da parte dei cittadini appartenenti ai nuclei familiari meno abbienti.

<sup>20</sup> 30 giorni dall'entrata in vigore del presente Decreto.

<sup>21</sup> di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro dell'agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste.

<sup>22</sup> di 12 milioni di euro per l'anno 2023.

<sup>23</sup> istituito nello stato di previsione del Ministero del lavoro e delle politiche sociali dall'art. 4, comma 1 del D.L. 5/2023.

	<p>Il <b>valore</b> del <b>buono</b> è pari al <b>100%</b> della <b>spesa</b> da sostenere per l'acquisto dell'<b>abbonamento</b>, comunque <b>non oltre l'importo di 60 euro</b>.</p> <p> Il buono è concesso alle <b>persone fisiche</b> che nell'<b>anno 2022</b> hanno conseguito un <b>reddito complessivo non superiore a 20.000 euro</b>.</p>
<p><b>RIFORMA DELLA DISCIPLINA AGEVOLATIVA PER LE IMPRESE ENERGIVORE</b></p> <p>ART. 3</p>	<p>La disposizione è volta a <b>riformare</b> l'<b>agevolazione</b> a favore delle <b>imprese energivore</b><sup>24</sup>, al fine di <b>adeguarla</b> alla <b>disciplina europea</b> in materia di aiuti di Stato a favore del clima, dell'ambiente e dell'energia 2022 – denominata anche "<b>Linee guida</b>"<sup>25</sup>.</p> <p>Nel merito, la norma <b>definisce</b> in primo luogo le <b>imprese agevolabili</b> a decorrere <b>dal 01.01.2024</b>. A tal fine sono stabiliti i requisiti di ammissibilità in coerenza con le nuove Linee guida, trattandosi nello specifico delle imprese che, nell'<b>anno precedente</b> a quello di presentazione dell'<b>istanza di concessione</b> delle agevolazioni:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ abbiano raggiunto un <b>consumo annuo di energia elettrica pari almeno a 1 GWh</b>, e</li> <li>◆ operino in uno dei settori agevolabili elencati nell'allegato 1 alla comunicazione della Commissione<sup>26</sup>, più nello specifico: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ operino in <b>uno dei settori ad alto rischio di rilocalizzazione</b><sup>27</sup>;</li> <li>✓ operino in uno dei settori <b>a rischio di rilocalizzazione</b><sup>28</sup> ;</li> <li>✓ pur non operando in alcuno dei settori di cui alle lettere a) e b), abbiano beneficiato, nell'anno 2022 ovvero nell'anno 2023, delle agevolazioni di cui al decreto del Ministro dello sviluppo economico</li> </ul> </li> </ul>

<sup>24</sup> di cui al decreto ministeriale 21.12.2017, adottato in attuazione dell'art. 19 della Legge 167/2017.

<sup>25</sup> infatti, la misura agevolativa a favore delle imprese energivore vigente, approvata dalla Commissione dell'Unione europea il 24.05.2017, trovava fondamento nel quadro della disciplina europea sugli aiuti di Stato in materia di energia e ambiente 2014-2020, non più in vigore.

Secondo la nuova disciplina dell'Unione europea, il meccanismo agevolativo vigente dovrà essere riformato entro la fine del 2023 e dovrà essere sottoposto alla preventiva approvazione della Commissione europea ai fini della valutazione della sua compatibilità con le regole in materia di aiuti di Stato. L'accordo esplicito e incondizionato alle "*opportune misure proposte*" dalla Commissione per l'adeguamento entro il 31.12.2023 è contenuto nella comunicazione 2023/C 56/02, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea del 15.02.2023. Ai sensi dell'art. 23, paragrafo 1 del regolamento (UE) 2015/1589, "*a seguito della sua accettazione, lo Stato membro è tenuto a dare applicazione alle opportune misure*".

<sup>26</sup> in funzione del rischio – alto o medio – di rilocalizzazione delle attività per gli alti costi dell'energia elettrica.

<sup>27</sup> di cui all'allegato 1 alla comunicazione della Commissione europea 2022/C 80/01.

<sup>28</sup> di cui all'allegato 1 alla comunicazione della Commissione europea 2022/C 80/01.

21 dicembre 2017, avendo rispettato i requisiti di cui all'articolo 3, comma 1, lettere a) ovvero b), del medesimo decreto;

- ♦ ovvero, abbiano avuto **accesso alle agevolazioni** in favore dei soggetti energivori in almeno uno degli anni 2022 o 2023, nel rispetto dei requisiti delle vecchie linee guida.



Sono conseguentemente **escluse** dalle **nuove agevolazioni**, a partire dall'inizio del 2024, le imprese che hanno beneficiato delle agevolazioni per effetto della cosiddetta "**clausola di grandfathering**"<sup>29</sup>, ossia che **non rispettavano i requisiti** delle linee guida previgenti ma che hanno beneficiato di una clausola di **salvaguardia**. Le **imprese in difficoltà** non possono parimenti accedere all'agevolazione, come avviene anche per la misura vigente.

È inoltre previsto che possono considerarsi **ammissibili** ad agevolazione i **settori** – e quindi le imprese che vi operano – che **rispettano i criteri di ammissibilità** dei settori **non inclusi** nell'allegato 1 alle medesime Linee guida, ma solamente previa **valutazione** da parte di un **esperto indipendente**<sup>30</sup>.

La norma introduce inoltre **livelli di contribuzione** maggiormente **vantaggiosi**, consentiti dalle nuove Linee guida in funzione dei diversi criteri di ammissibilità, per la copertura degli oneri generali di sistema elettrico relativi al sostegno delle energie rinnovabili cui hanno diritto le imprese agevolabili. Si tratta delle seguenti:

- ♦ con riferimento alle imprese a **forte rischio di delocalizzazione**, la contribuzione è pari al minor valore tra:
  - ✓ il 15% della componente degli oneri generali afferenti al sistema elettrico destinata al sostegno delle fonti rinnovabili di energia e
  - ✓ lo 0,5% del valore aggiunto lordo dell'impresa (**VAL**),
- ♦ con riferimento alle imprese a **rischi di delocalizzazione** è pari al minor valore tra:

<sup>29</sup> ai sensi del decreto del Ministro della transizione ecologica 21.12.2017.

<sup>30</sup> Il comma 13 stabilisce che il Ministero provveda all'individuazione dell'esperto indipendente per l'adempimento dell'obbligo di valutazione ex post del regime di agevolazioni ai sensi del capo 5 della comunicazione della Commissione europea 2022/C 80/01 e che i relativi oneri siano posti a valere sulla componente degli oneri generali afferenti al sistema elettrico destinata al sostegno della produzione di energia da fonti rinnovabili.

- ✓ il 25% della componente degli oneri generali afferenti al sistema elettrico destinata al sostegno delle fonti rinnovabili di energia, e
- ✓ l'1% del VAL dell'impresa;
- ◆ con riferimento alle imprese ammissibili che **non rientrano nei punti precedenti** (ossia quelle aventi diritto alla citata "clausola di grandfathering"), è pari al minor valore tra:
  - ✓ il 35% della componente degli oneri generali afferenti al sistema elettrico destinata al sostegno delle fonti rinnovabili di energia per gli anni 2024, 2025 e 2026, il 55% per l'anno 2027 e l'80% per l'anno 2028, e
  - ✓ rispettivamente, l'1,5%, il 2,5% e il 3,5% del VAL dell'impresa.

Vengono poi stabilite **ulteriori riduzioni della contribuzione** per le imprese a **rischio di rilocalizzazione** e per quelle che beneficiano della **clausola di grandfathering** che coprono almeno il **50% del proprio consumo di energia** elettrica con energia prodotta da **fonti che non emettono carbonio**, di cui almeno il 10% assicurato mediante un contratto di approvvigionamento a termine, oppure almeno il 5% garantito mediante energia prodotta in sito o in sua prossimità. In tali casi il **contributo alla copertura degli oneri** afferenti alle energie rinnovabili è, rispettivamente, pari al **minor valore tra**:

- ◆ il 15% della componente A3\* e
  - ◆ lo 0,5% del VAL dell'impresa,
- ovvero pari, **fino al 31.12.2028**, al **minor valore tra**
- ◆ il 35% della A3\* e
  - ◆ l'1,5% del VAL dell'impresa.

La **contribuzione minima** alla spesa per le fonti rinnovabili di energia che deve in ogni caso essere garantita all'impresa secondo quanto previsto dalla Linee guida è pari al **prodotto tra 0,5 euro/MWh e l'energia elettrica prelevata dalla rete pubblica**.

Vengono poi introdotti gli **obblighi**, e i relativi **controlli**, che le imprese che accedono devono **eseguire** (cosiddette "**green conditionality**"). Viene infatti posto a carico delle imprese agevolate l'obbligo di effettuare la **diagnosi**

**energetica**<sup>31</sup>, obbligo che in realtà già sussiste e viene **ribadito e rafforzato** dall'ulteriore obbligo di adottare **almeno una delle seguenti misure**:

<b>a)</b>	attuare le raccomandazioni di cui al rapporto di diagnosi energetica, qualora il tempo di ammortamento degli investimenti a tal fine necessari non superi i tre anni e il relativo costo non ecceda l'importo dell'agevolazione percepita
<b>b)</b>	ridurre l'impronta di carbonio del consumo di energia elettrica fino a coprire almeno il 30% del proprio fabbisogno, mediante fonti che non emettono carbonio
<b>c)</b>	investire una quota pari almeno al 50% dell'importo dell'aiuto, in progetti che comportano riduzioni sostanziali delle emissioni di gas a effetto serra

Sarà l'**ENEA**<sup>32</sup> a dover **svolgere i controlli** per accertare l'adempimento dell'obbligo di effettuazione della diagnosi energetica, anche nei casi in cui l'impresa soggetta all'obbligo medesimo abbia adottato un sistema di gestione dell'energia conforme alla norma ISO 50001.

Nel caso in cui i suddetti controlli portino ad accertare l'**inottemperanza degli obblighi** stabiliti dalla norma, l'**impresa** interessata:

- ◆ è obbligata a **rimborsare l'importo delle agevolazioni ricevute per l'intero periodo di mancato adempimento dei medesimi obblighi**, e
- ◆ può percepire **ulteriori agevolazioni soltanto dopo** aver provveduto a **rimborsare detto importo**.

Un'altra autorità, l'ARERA, avrà invece le competenze per dare attuazione alle disposizioni previste dalla norma.



Occorre prestare attenzione al fatto che la **disciplina** delle agevolazioni a favore dei **soggetti energivori**, di cui al presente articolo, è **subordinata alla preventiva autorizzazione della Commissione europea**<sup>33</sup>.

#### SANATORIA VIOLAZIONI

Viene consentito, ai contribuenti che **dal 01.01.2022 al 30.06.2023** hanno

<sup>31</sup> di cui all'art. 8 del D.lgs. 102/2014.

<sup>32</sup> Agenzia nazionale per le nuove tecnologie, l'energia e lo sviluppo sostenibile.

<sup>33</sup> ai sensi dell'art. 108, paragrafo 3 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

<p><b>CERTIFICAZIONE DEI CORRISPETTIVI GIÀ CONTESTATE</b></p> <p>ART. 4</p>	<p>commesso una o più <b>violazioni</b> in materia di <b>certificazioni dei corrispettivi</b><sup>34</sup>, di avvalersi dell'istituto del <b>ravvedimento operoso</b><sup>35</sup> anche qualora le stesse siano state già <b>oggetto di constatazione non oltre la data del 31.10.2023</b>.</p> <p>La regolarizzazione è consentita a <b>condizione</b> che:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ il contribuente <b>non abbia ricevuto</b> la <b>notifica</b> dell'<b>atto di contestazione</b> alla data del <b>perfezionamento del ravvedimento</b>, e che</li> <li>◆ tale perfezionamento <b>avvenga entro il 15.12.2023</b>.</li> </ul> <p>Viene poi precisato che, ove la regolarizzazione abbia ad oggetto le <b>violazioni relative agli obblighi</b> di:</p> <table border="1" data-bbox="432 842 1439 1055"> <tr> <td data-bbox="432 842 1439 1003"> <p><b>emissione</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ della <b>ricevuta fiscale</b>, o</li> <li>◆ dello <b>scontrino</b> fiscale</li> </ul> </td> </tr> <tr> <td data-bbox="432 1003 1439 1055"> <p><b>memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi</b></p> </td> </tr> </table> <p>di queste ultime <b>non si tiene conto</b> ai fini del computo per l'irrogazione della <b>sanzione accessoria</b> della <b>sospensione della licenza</b> o dell'<b>autorizzazione all'esercizio dell'attività</b>, così come dell'esercizio dell'attività medesima per un <b>periodo da tre giorni ad un mese</b><sup>36</sup>.</p> <p>Si ricorda che tale penalità trova applicazione qualora siano state contestate<sup>37</sup>, nel corso di un quinquennio, <b>4 distinte violazioni</b> dell'obbligo di emettere la <b>ricevuta fiscale</b> o lo <b>scontrino</b> fiscale <b>compiute in giorni diversi</b> – anche se non sono state irrogate sanzioni accessorie<sup>38</sup>.</p>	<p><b>emissione</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ della <b>ricevuta fiscale</b>, o</li> <li>◆ dello <b>scontrino</b> fiscale</li> </ul>	<p><b>memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi</b></p>
<p><b>emissione</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ della <b>ricevuta fiscale</b>, o</li> <li>◆ dello <b>scontrino</b> fiscale</li> </ul>			
<p><b>memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi</b></p>			
<p><b>CESSIONE DI AZIENDA PER LE IMPRESE IN AMMINISTRAZIONE STRAORDINARIA</b></p>	<p>Il Decreto fornisce infine l'<b>interpretazione autentica</b> sulla norma<sup>39</sup>, oggetto di <b>contrastati giurisprudenziali</b> sorti anche di recente, relativa <b>alla cessione di complessi aziendali</b> ovvero di <b>beni e contratti</b> nell'ambito dell'<b>amministrazione straordinaria</b> in esecuzione dei programmi<sup>40</sup>:</p>		

<sup>34</sup> di cui all'art. 6, commi 2-bis e 3 del D.lgs. 471/1997.

<sup>35</sup> ai sensi dell'art. 13 del D.lgs. 472/1997.

<sup>36</sup> prevista dall'art. 12, comma 2 del D.lgs. 471/1997.

<sup>37</sup> ai sensi dell'art. 16 del D.lgs. 472/1997.

<sup>38</sup> in applicazione delle disposizioni del citato D.lgs. 471/1997.

<sup>39</sup> art. 56, comma 3-bis del D.lgs. 270/1999.

<sup>40</sup> di cui all'art. 27, comma 2, lettere a) e b-bis), del medesimo decreto legislativo.

## ART. 6

- ◆ di **prosecuzione dell'esercizio** dell'impresa di **durata non superiore ad un anno** ("*programma di cessione dei complessi aziendali*");
- ◆ per le società operanti nel settore dei servizi pubblici essenziali, di **prosecuzione dell'esercizio** dell'impresa di **durata non superiore ad un anno** ("*programma di cessione dei complessi di beni e contratti*").

La norma interpretativa è quindi volta a **chiarire**<sup>41</sup> che le **operazioni** viste in precedenza – così come poste in essere nell'ambito dei citati programmi – si intendono in **ogni caso effettuate** in vista della **liquidazione dei beni del cedente** (anche se **non costituiscono trasferimento** di azienda, di ramo o di parti dell'azienda<sup>42</sup>) qualora siano **effettuate** sulla base di **decisioni della Commissione europea** che **escludano la continuità economica** fra cedente e cessionario.

<sup>41</sup> trattandosi pertanto di interpretazione autentica della disciplina di diritto interno, applicabile quindi anche per il passato.

<sup>42</sup> agli effetti previsti dall'art. 2112 del codice civile.

## TRATTAMENTO FISCALE DELLE PERDITE NEL REDDITO D'IMPRESA E DI LAVORO AUTONOMO

Il **risultato d'esercizio** di ogni **attività economia** si concretizza nell'**utile o** nella **perdita d'esercizio**. Di seguito si prendono, quindi, in analisi le principali **disposizioni** relative alla disciplina delle **perdite fiscali**, sia nell'ambito dell'esercizio dell'**impresa** che per le **attività di lavoro autonomo** professionale, anche alla luce degli ultimi **chiarimenti** di **giurisprudenza** e **prassi**.

TRATTAMENTO FISCALE DELLE PERDITE NEL REDDITO D'IMPRESA E DI LAVORO AUTONOMO				
<b>LE PERDITE NELLE SOCIETÀ DI CAPITALI</b>	<p>Il risultato economico fiscale, in seguito al computo delle <b>variazioni in aumento e in diminuzione</b> apportate al risultato economico civilistico, può determinare<sup>43</sup>:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ un reddito,</li> <li>◆ o una <b>perdita</b>.</li> </ul> <p>Nel secondo caso, la regola generale per le società di capitali, dispone che:</p>			
	<b>POSSIBILITÀ DI UTILIZZO PERDITE FISCALI</b>			
	<table border="1"> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;"> <b>Perdite realizzate nei primi 3 periodi d'imposta<sup>44</sup></b> </td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>utilizzo illimitato (100%)</b>, se non nel limite del reddito imponibile da abbattere,</li> <li>◆ a condizione che siano riferite ad una <b>nuova attività produttiva</b></li> </ul> </td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;"> <b>Perdite realizzate nei periodi d'imposta successivi<sup>45</sup></b> </td> <td> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>utilizzo</b> in diminuzione dei redditi dei periodi successivi <b>limitato</b>,</li> <li>◆ <b>in misura non superiore all'80%</b> del reddito imponibile di ciascun periodo di imposta, per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare (perdite ad "<b>utilizzo limitato</b>"),</li> <li>◆ l'importo eccedente <b>si riporta agli anni fiscali</b> successivi</li> </ul> </td> </tr> </tbody> </table>	<b>Perdite realizzate nei primi 3 periodi d'imposta<sup>44</sup></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>utilizzo illimitato (100%)</b>, se non nel limite del reddito imponibile da abbattere,</li> <li>◆ a condizione che siano riferite ad una <b>nuova attività produttiva</b></li> </ul>	<b>Perdite realizzate nei periodi d'imposta successivi<sup>45</sup></b>
<b>Perdite realizzate nei primi 3 periodi d'imposta<sup>44</sup></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>utilizzo illimitato (100%)</b>, se non nel limite del reddito imponibile da abbattere,</li> <li>◆ a condizione che siano riferite ad una <b>nuova attività produttiva</b></li> </ul>			
<b>Perdite realizzate nei periodi d'imposta successivi<sup>45</sup></b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>utilizzo</b> in diminuzione dei redditi dei periodi successivi <b>limitato</b>,</li> <li>◆ <b>in misura non superiore all'80%</b> del reddito imponibile di ciascun periodo di imposta, per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare (perdite ad "<b>utilizzo limitato</b>"),</li> <li>◆ l'importo eccedente <b>si riporta agli anni fiscali</b> successivi</li> </ul>			

<sup>43</sup> Art. 84, comma 1 del Tuir.

<sup>44</sup> Art. 84, comma 2 del Tuir.

<sup>45</sup> Art. 84, comma 1 del Tuir.

	 <p>Le perdite di impresa possono essere utilizzate in compensazione <b>solo con altri redditi di impresa</b>. Non è possibile compensarle, quindi, con altri redditi di diversa natura<sup>46</sup>.</p> <p>Si noti che la norma <b>non disciplina espressamente il criterio di priorità</b> da seguire per l'utilizzo delle perdite. Conseguentemente il contribuente dovrebbe poter <b>operare in autonomia</b> la scelta circa la "categoria" di perdite utilizzabili": limitate / illimitate.</p>
<p><b>BARE FISCALI E NORME ANTIELUSIVE</b></p>	<p>Uno dei meccanismi elusivi, messi in atto dalle società al fine di ottenere un vantaggio fiscale, è rappresentato dal commercio delle c.d. "<b>bare fiscali</b>".</p> <p>In altri termini, il commercio di "bare fiscali" permette ad una società, che ha ottenuto un risultato positivo dalla sua gestione aziendale, di <b>deliberare una fusione</b> con una società che ha ottenuto un risultato economico negativo. In questo modo, la prima società ottiene il beneficio di pagare meno imposte, proprio per effetto della fusione con una società che ha chiuso con una perdita il proprio conto economico.</p>  <p>Chiaramente, se questo comportamento <b>non ha una valida motivazione economica/strategica</b>, si configura come un'<b>operazione elusiva</b>.</p> <p>In tema di <b>commercio delle bare fiscali</b> rileva il <b>divieto relativo al riporto delle perdite fiscali</b><sup>47</sup> che si sono venute a creare nell'ambito del reddito di impresa, alle eccedenze di interessi passivi, alle <b>eccedenze di ACE</b>, quando congiuntamente si verificano i seguenti aspetti:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>cambio del controllo</b>, se la maggioranza delle partecipazioni degli aventi diritto di voto, nelle assemblee ordinarie del soggetto che riporta le perdite, viene trasferita o comunque acquisita da terzi, anche a titolo temporaneo;</li> <li>◆ <b>modifica dell'attività principale in fatto esercitata</b> nei periodi d'imposta in cui le perdite sono state realizzate. La modifica dell'attività assume rilevanza se interviene nel periodo d'imposta in corso al momento del trasferimento od</li> </ul>

<sup>46</sup> Circolare n. 53/E del 06.12.2011.

<sup>47</sup> Ai sensi dell'articolo 84, comma 3 del Tuir.

	<p>acquisizione, ovvero nei 2 anni successivi o anteriori.</p> <p> La normativa in questione non è vincolante e <b>può essere disapplicata</b> sia in maniera <b>automatica</b>, sia attraverso <b>istanza di interpello</b>.</p>
<p><b>UTILIZZO DELLE PERDITE IN CASO DI ACCERTAMENTO</b></p>	<p>Con riferimento al procedimento di computo in diminuzione delle perdite in accertamento<sup>48</sup> è stabilito quanto segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ <b>le perdite maturate nel periodo d'imposta oggetto di accertamento</b>, devono essere <b>automaticamente</b> e prioritariamente computate dall'Agenzia delle <b>Entrate</b> in diminuzione del maggior reddito accertato;</li> <li>◆ le perdite riportabili <b>maturate in periodi d'imposta precedenti</b> rispetto al periodo di imposta oggetto di accertamento, possono essere computate <b>in diminuzione dei maggiori imponibili</b> che residuano dopo la compensazione di eventuali perdite di periodo.</li> </ul> <p> Lo scomputo delle <b>perdite precedenti</b> avviene su richiesta da parte del contribuente, attraverso la <b>presentazione del modello IPEA</b> (modello scomputo perdite, con relative <a href="#">istruzioni</a>)<sup>49</sup>.</p> <div style="display: flex; align-items: center; margin-top: 20px;"> <div style="border: 1px solid #ccc; border-radius: 15px; padding: 10px; background-color: #e6f2ff; margin-right: 20px;"> <p><b>Emanazione avviso di accertamento</b></p> </div> <div style="border: 1px solid #ccc; border-radius: 10px; padding: 5px; background-color: #fff; margin-right: 20px; width: 400px;"> <p>Perdite di periodo: rettifica automatica</p> </div> <div style="border: 1px solid #ccc; border-radius: 10px; padding: 5px; background-color: #fff; width: 400px;"> <p>Perdite pregresse: scomputo dal maggior reddito accertato se il contribuente presenta il modello IPEA</p> </div> </div>
<p><b>LE PERDITE NELLE SOCIETÀ DI PERSONE</b></p>	<p><b>Con la “Legge di Bilancio 2019”<sup>50</sup></b> il Legislatore ha attuato una riforma diretta ad <b>estendere il regime del riporto</b> delle perdite già applicabile ai soggetti Ires a tutte le forme di impresa, a prescindere dalla natura giuridica e dall'impianto contabile applicato.</p> <p>In linea generale, quindi, anche in questo caso le perdite maturate nel periodo di imposta sono computate in diminuzione dei redditi appartenenti</p>

<sup>48</sup> Ai sensi dell'art. 25 del D.lgs. 158/2015 che ha introdotto nell'ordinamento il comma 4 dell'art. 42 del D.P.R. 600/1973.

<sup>49</sup> Di cui al [provvedimento n. 51240 del 08.04.2016](#).

<sup>50</sup> Legge 145/2018.

alla medesima categoria conseguiti nel periodo d'imposta e, per la differenza, nei successivi, senza limitazioni temporali, **fino a concorrenza dell'80% dei relativi redditi** conseguiti in detti periodi d'imposta e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.



Nell'ambito delle società di persone va ricordato, inoltre, che il reddito della **società "trasparente"** viene dunque tassato in capo ai soci partecipanti, i quali sono tenuti a corrispondere l'Ires o l'Irpef, a seconda della loro natura giuridica<sup>51</sup>.

**Sono** imputate **ai soci**<sup>52</sup>, proporzionalmente alle quote di partecipazioni agli utili, le perdite fiscali **conseguite da**:

società in <b>nome collettivo</b>
società in <b>accomandita semplice</b>
<b>società semplici</b> esercenti <b>arti o professioni</b>
<b>associazioni tra professionisti</b> senza personalità giuridica

Tali perdite sono computate in diminuzione in capo **a ciascun socio o associato**.

### Il caso della SAS

In caso di **perdite eccedenti il capitale sociale**, per le Sas le predette previsioni si applicano **ai soli soci accomandatari**.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate, infatti, tali eccedenze sono **indeducibili dal reddito del socio accomandante**, in quanto superiori al capitale da questi conferito, ma **deducibili dal reddito, nei limiti della quota proporzionalmente imputata**, dei soci accomandatari<sup>53</sup>.

### LA DISCIPLINA DELLE PERDITE NELLA SAS

<sup>51</sup> Art. 5 del Tuir.

<sup>52</sup> Art. 8, comma 2 del Tuir.

<sup>53</sup> [Risoluzione n. 152/E del 04.10.2001](#).

	DISCIPLINA GENERALE	Soci <b>accomandanti</b>	Deducibilità <b>nel limite del valore della loro quota</b> di partecipazione
		Soci <b>accomandatari</b>	Deducibilità <b>oltre la quota</b> di partecipazione
	PERDITE > CAPITALE	Soci <b>accomandanti</b>	Indeducibili
		Soci <b>accomandatari</b>	Deducibili nei limiti della quota proporzionalmente imputata
<p><b>LE PERDITE FISCALI NELL'ATTIVITÀ PROFESSIONALE</b></p>	<p>Le perdite realizzate nell'esercizio di <b>attività di lavoro autonomo</b>, indipendentemente dal regime contabile adottato (sia in forma individuale che associata), possono essere <b>portate in diminuzione</b> dei redditi derivanti dalle diverse categorie (lavoro dipendente, redditi diversi etc) che concorrono alla formazione del reddito complessivo.</p> <p>Il reddito complessivo è, infatti, determinato sommando i <b>redditi di ogni categoria</b> che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni<sup>54</sup>.</p> <p> Si precisa che <b>non è riportabile</b>, nei successivi esercizi, l'eventuale <b>eccedenza di perdita</b> rispetto alle <b>altre categorie di reddito</b>.</p> <p>A fronte della possibilità di portare le perdite di lavoro autonomo in diminuzione di tutte le categorie di reddito, viene <b>preclusa la possibilità del riporto della perdita in esercizi successivi</b>.</p>		

GIUSEPPE IANNIBELLI

<sup>54</sup> Art. 8, comma 1 del TUIR.