



Torino, lì 21 marzo 2022

Circolare n. 9/2022

*OGGETTO: DL 30.12.2021 n. 228 (c.d. "Milleproroghe"), conv. L. 25.2.2022 n. 15 -
Principali novità*

1 PREMESSA

La presente circolare analizza le principali novità del DL 30.12.2021 n. 228 (c.d. "Milleproroghe"), come modificato in sede di conversione nella L. 25.2.2022 n. 15 (pubblicata sul S.O. n. 8 alla G.U. 28.2.2022 n. 49).

2 ESTENSIONE AL BILANCIO 2021 DELLA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI

L'art. 3 co. 5-*quinquiesdecies* del DL 228/2021 convertito prevede la possibilità, per i soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile, di sospendere gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali anche nei bilanci 2021 senza alcuna limitazione.

A fronte della sospensione, sono previsti l'obbligo di destinare a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata e specifici obblighi di informativa in Nota integrativa.

Sotto il profilo fiscale, la deducibilità della quota di ammortamento è ammessa (si tratta di una facoltà), sia ai fini IRES che ai fini IRAP, a prescindere dall'imputazione a Conto economico.

Ambito di applicazione

La proroga è disposta in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia e segue a quella prevista dalla L. 234/2021 (legge di



bilancio 2022), la quale era limitata ai soli soggetti che, nell'esercizio 2020, non hanno effettuato il 100% dell'ammortamento e, quindi, sembrava preclusa ai soggetti che hanno sospeso soltanto una parte della quota di ammortamento.

Il DL 228/2021 convertito non pone, invece, alcuna limitazione in ordine all'ambito di applicazione della proroga.

La sospensione dell'ammortamento sembrerebbe, quindi, possibile, nel 2021, per tutti i soggetti che se ne sono avvalsi nel 2020, a prescindere dal fatto che la sospensione sia stata totale o parziale e a prescindere dal fatto che la stessa abbia interessato tutte le immobilizzazioni oppure soltanto alcune.

3 STERILIZZAZIONE DELLE PERDITE 2021

Per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31.12.2021, *“non si applicano gli articoli 2446, secondo e terzo comma, 2447, 2482-bis, quarto, quinto e sesto comma, e 2482-ter del codice civile e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile”*.

In particolare, l'art. 3 co. 1-ter del DL 228/2021 convertito ha sostituito, nel co. 1 dell'art. 6 del DL 23/2020 convertito, il riferimento al 31.12.2020 con quello al 31.12.2021.

Ciò comporta tutte le conseguenze indicate dall'art. 6 del DL 23/2020 convertito. Più precisamente, anche per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31.12.2021 – dopo che ciò è stato consentito per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31.12.2020 – non si applicano le disposizioni del codice civile che prevedono:

- in caso di perdite superiori al terzo del capitale senza incidere sul minimo legale, l'obbligo per gli amministratori di convocare l'assemblea per gli opportuni



provvedimenti e di ridurre il capitale se entro l'esercizio successivo la perdita non risulti diminuita (art. 6 co. 2 del DL 23/2020 convertito);

- in caso di perdite superiori al terzo che riducono il capitale al di sotto del minimo legale, l'obbligo per gli amministratori di convocare l'assemblea per la riduzione del capitale e il contestuale aumento al di sopra del minimo, o in alternativa per deliberare la trasformazione della società (art. 6 co. 3 del DL 23/2020 convertito);
- l'operatività della causa di scioglimento della società per la riduzione del capitale al di sotto del minimo legale in caso di mancata adozione degli opportuni provvedimenti (art. 6 co. 3 del DL 23/2020 convertito).

In estrema sintesi, quindi, gli adempimenti contemplati dalle richiamate disposizioni codicistiche possono essere posticipati all'assemblea che approva il bilancio 2026.

Le perdite in questione devono comunque essere distintamente indicate nella nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio (art. 6 co. 4 del DL 23/2020 convertito).

4 RIMODULAZIONE DEI LIMITI ALL'UTILIZZO DEL CONTANTE

Per effetto dell'art. 3 co. 6-*septies* del DL 228/2021, inserito in sede di conversione, dall'1.1.2022 il limite per i pagamenti in contante e, più in generale, per i trasferimenti a qualsiasi titolo tra soggetti diversi di denaro contante, ex art. 49 co. 1 del DLgs. 231/2007, non è più di 999,99 euro (soglia di 1.000,00 euro), ma resta quello di 1.999,99 euro (soglia di 2.000,00 euro), fino all'1.1.2023, quando la riduzione in questione dovrebbe diventare operativa.

4.1 Conseguenze sul piano delle sanzioni

Dal momento che non sembra essersi in presenza di un innalzamento della soglia, ma di una previsione che, "retroattivamente", lascia invariata la soglia stessa, nessun rischio sanzionatorio si dovrebbe porre per coloro che, tra l'1.1.2022 e l'1.3.2022



(data di entrata in vigore della legge di conversione del DL 228/2021), dovessero aver utilizzato contanti per importi compresi tra 1.000,00 e 1.999,99 euro.

4.2 Assenza di interventi sul minimo edittale

Sempre dal punto di vista sanzionatorio, si ricorda che, ai sensi dell'art. 63 co. 1 del DLgs. 231/2007, fatta salva l'efficacia degli atti, alle violazioni della disciplina dei contanti si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da 3.000,00 a 50.000,00 euro. Per le violazioni che riguardano importi superiori a 250.000,00 euro, invece, la sanzione è quintuplicata nel minimo e nel massimo edittali (art. 63 co. 6 del DLgs. 231/2007).

Il ripristino del precedente limite all'utilizzo del contante (operato in sede di conversione in legge del DL 228/2021) è, al momento, privo di coordinamento con le indicazioni fornite in ordine ai minimi edittali, in quanto l'art. 63 co. 1-ter del DLgs. 231/2007 non è stato modificato. Per le violazioni commesse dall'1.1.2022, quindi, nonostante la soglia sia stata riportata a 2.000,00 euro, appare operativo il minimo edittale di 1.000,00 euro.

Deroghe per i turisti stranieri

I turisti stranieri (anche appartenenti all'Unione europea o allo Spazio economico europeo), inoltre, possono effettuare acquisti in contanti entro il limite di 15.000,00 euro. I commi da 1 a 2-bis dell'art. 3 del DL 16/2012 convertito, infatti, prevedono una deroga al divieto di trasferimento di denaro contante per importi pari o superiori al limite generale e fino all'importo di 15.000,00 euro, per l'acquisto di beni e di prestazioni di servizi legate al turismo, effettuati da persone fisiche di cittadinanza diversa da quella italiana, che abbiano residenza fuori dal territorio italiano, presso i commercianti al minuto, i soggetti equiparati (di cui all'art. 22 del DPR 633/72) e le agenzie di viaggio e turismo (di cui all'art. 74-ter del DPR 633/72).



5 PROROGA DEI TERMINI DI TENUTA A DISTANZA DELLE ASSEMBLEE

Per effetto dell'art. 3 co. 1 del DL 228/2021 convertito, a prescindere da quanto indicato nei relativi statuti, le assemblee di società, associazioni e fondazioni possono svolgersi "a distanza" fino al 31.7.2022, secondo quanto previsto dall'art. 106 del DL 18/2020 convertito in relazione alla situazione emergenziale da COVID-19.

In particolare, fino a tale data vi sarà la possibilità di:

- prevedere, nelle spa, nelle sapa, nelle srl, nelle società cooperative e nelle mutue assicuratrici, anche in deroga alle diverse disposizioni statutarie, l'espressione del voto in via elettronica o per corrispondenza e l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione (co. 2 primo periodo);
- svolgere le assemblee, sempre a prescindere da diverse disposizioni statutarie, anche esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione che garantiscano l'identificazione dei partecipanti, la loro partecipazione e l'esercizio del diritto di voto, senza in ogni caso la necessità che si trovino nel medesimo luogo, ove previsti, il presidente, il segretario o il notaio (co. 2 secondo periodo). Questa disposizione è stata da taluni letta come il riconoscimento della possibilità, nella fase emergenziale, di tenere un'assemblea "virtuale", senza indicazione del luogo fisico di convocazione;
- consentire, nelle srl, anche in deroga a quanto previsto dall'art. 2479 co. 4 c.c. e alle diverse disposizioni statutarie, che l'espressione del voto avvenga mediante consultazione scritta o per consenso espresso per iscritto (co. 3);

Tali disposizioni si applicano anche alle associazioni e alle fondazioni.

5.1 Consigli di amministrazione e Collegi sindacali a distanza



Nonostante l'assenza di specifiche indicazioni normative, è da ritenere che il ricorso a riunioni "a distanza" sia praticabile anche per consigli di amministrazione, comitati esecutivi e collegi sindacali.

5.2 Assemblee virtuali

Appare anche opportuno evidenziare come, secondo la recente massima n. 200/2021 del Consiglio Notarile di Milano, a prescindere dalla fase emergenziale e dalla relativa disciplina, è ragionevole ritenere che – in presenza di una clausola statutaria che consenta, genericamente, l'intervento all'assemblea mediante mezzi di telecomunicazione – l'organo amministrativo (o il soggetto che effettua la convocazione) possa comunque indicare nell'avviso di convocazione che l'assemblea si terrà in modo "virtuale", ovvero esclusivamente mediante mezzi di telecomunicazione, omettendo l'indicazione del luogo fisico di convocazione e indicando le modalità di collegamento (eventualmente fornendo le specifiche tecniche anche in momenti successivi, prima della riunione).

La possibilità di convocare riunioni "solo" mediante mezzi di telecomunicazione è ritenuta applicabile anche a consigli di amministrazione e collegi sindacali, pure in mancanza di una clausola statutaria che lo preveda espressamente, sempreché vi sia la generica disposizione statutaria che, ai sensi degli artt. 2388 co. 1 e 2404 co. 1 c.c., consenta la partecipazione con tali mezzi.

5.3 Assenza di indicazioni in ordine ai termini di approvazione del bilancio al 31.12.2021

La proroga in questione non impatta sul co. 1 dell'art. 106 del DL 18/2020, che continua a disporre che, *"in deroga a quanto previsto dagli articoli 2364, secondo comma, e 2478-bis, del codice civile o alle diverse disposizioni statutarie, l'assemblea*



ordinaria è convocata per l'approvazione del bilancio al 31 dicembre 2020 entro centottanta giorni dalla chiusura dell'esercizio".

Di conseguenza, per l'approvazione del bilancio al 31.12.2021, solo in presenza delle condizioni di cui agli artt. 2364 co. 2 e 2478-bis c.c., si potrà procedere all'approvazione nel maggior termine di 180 giorni.

6 DETRAIBILITÀ DELLE SPESE PER VISTO DI CONFORMITÀ E ASSEVERAZIONE PER INTERVENTI "EDILIZI"

Le spese sostenute per il rilascio del visto di conformità e dell'attestazione di congruità, ai sensi e per gli effetti del co. 1-ter dell'art. 121 del DL 34/2020, rientrano anch'esse tra quelle detraibili, sulla base dell'aliquota prevista dalle specifiche detrazioni fiscali spettanti in base alla tipologia di interventi agevolati cui le spese si riferiscono.

Per tutti gli interventi "optabili", la detraibilità di dette spese è stabilita:

- dall'art. 3-sexies del DL 228/2021 convertito, se le spese sono sostenute dal 12.11.2021 al 31.12.2021;
- dal co. 1-ter dell'art. 121 del DL 34/2020, così come modificato dall'art. 1 co. 29 della L. 234/2021, per le spese sostenute dall'1.1.2022.

7 MODIFICHE ALL'OPERATIVITÀ DEL FONDO DI GARANZIA PMI

I co. 4-bis e 4-ter dell'art. 3 del DL 228/2021 convertito sono intervenuti sulla disciplina del Fondo di Garanzia PMI, prevedendo un parziale ripristino dell'operatività della garanzia per il periodo dall'1.7.2022 al 31.12.2022, e la possibilità di differire il rimborso del capitale per finanziamenti fino a 30.000,00 euro.

7.1 Operatività del Fondo per il periodo 1.7.2022 - 31.12.2022



L'art. 3 co. 4-*bis* del DL 228/2021 convertito ha modificato i co. 55 e 57 dell'art. 1 della L. 234/2021 (legge di bilancio 2022), prevedendo, dall'1.7.2022 al 31.12.2022, diverse coperture.

La L. 234/2021 aveva introdotto, per tale periodo, un regime "intermedio", ispirato al progressivo ripristino dell'operatività ordinaria del Fondo, in cui:

- l'importo massimo garantito per singola impresa dal Fondo è pari a 5 milioni di euro;
- la garanzia è concessa previa applicazione del modello di valutazione del merito creditizio, con ammissione dei soggetti rientranti nella fascia 5 del modello di valutazione;
- i finanziamenti per esigenze diverse dal sostegno agli investimenti a soggetti rientranti nelle fasce 1 e 2 del modello sono garantiti nella misura massima del 60% dell'importo.

Il DL 228/2021 convertito prevede, invece, che, dall'1.7.2022 al 31.12.2022, la garanzia operi:

- per esigenze diverse dal sostegno agli investimenti, nella misura massima dell'80% dell'importo dell'operazione in favore dei soggetti rientranti nelle fasce 3, 4 e 5 del modello di valutazione e nella misura massima del 60% in favore dei soggetti rientranti nelle fasce 1 e 2. Per la riassicurazione, la misura massima del 60% è riferita alla misura della copertura del Fondo di garanzia rispetto all'importo dell'operazione finanziaria sottostante;
- per esigenze connesse al sostegno agli investimenti, nella misura massima dell'80% dell'operazione, indipendentemente dalla fascia del modello di valutazione.

7.2 Finanziamenti fino a 30.000,00 euro



L'art. 3 co. 4-ter del DL 228/2021 convertito ha introdotto la lettera m-ter) all'art. 13 co. 1 del DL 23/2020, disponendo che, per i finanziamenti fino a 30.000,00 euro, il termine iniziale di rimborso del capitale che cade nel 2022 possa essere differito fino a 6 mesi su richiesta del soggetto finanziato e previo accordo tra le parti, fermi restando gli obblighi di segnalazione e prudenziali.

8 NOTE DI VARIAZIONE IVA IN DIMINUZIONE - NUOVA DISCIPLINA - DECORRENZA

L'art. 3-bis del DL 228/2021 convertito stabilisce che le novità in materia di note di variazione IVA in diminuzione, per assoggettamento del debitore a una procedura concorsuale, introdotte dall'art. 18 del DL 73/2021, si applicano alle procedure *“avviate dal 26 maggio 2021 compreso”*.

La specificazione della decorrenza si è resa necessaria sussistendo un dubbio interpretativo in merito all'efficacia temporale della nuova disciplina, la quale consente al cedente o prestatore di emettere una nota di variazione in diminuzione, ai sensi dell'art. 26 co. 2 ss. del DPR 633/72, a partire dalla data in cui al cessionario o committente è *“assoggettato”* a una procedura concorsuale (ad esempio, dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento).

In base alle nuove regole, difatti, non è più necessario, per il cedente, attendere il verificarsi dell'infruttuosità della procedura concorsuale.

Per effetto dell'art. 18 co. 2 del DL 73/2021 (c.d. decreto *“Sostegni-bis”*), le nuove disposizioni si applicano *“alle procedure concorsuali avviate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto”* (26.5.2021). Risultava, però, controverso se la nuova disciplina dovesse applicarsi includendo la data del 26.5.2021 oppure a decorrere dalle procedure avviate dal 27.5.2021. In controtendenza con il tenore letterale della disposizione, la circ. Agenzia delle Entrate 29.12.2021 n. 20 aveva, tra l'altro, ritenuto applicabili le nuove regole *“con riferimento alle procedure*



concorsuali avviate dal 26 maggio 2021, data di entrata in vigore dello stesso Decreto Sostegni-bis”.

La specificazione introdotta in sede di conversione del DL 228/2021 consente quindi di superare la descritta incertezza interpretativa.

9 PROROGA DELLA SOSPENSIONE DEI TERMINI PER LE AGEVOLAZIONI “PRIMA CASA”

Modificando l’art. 24 del DL 23/2020, con l’art. 3 co. 5-*septies* del DL 228/2021 convertito viene prorogata al 31.3.2022 la sospensione dei termini in materia di agevolazioni “prima casa”.

Per effetto della modifica, la sospensione opera dal 23.2.2020 al 31.3.2022 ed i termini ricominceranno (o cominceranno) a decorrere dall’1.4.2022.

Sospensione dei termini per le agevolazioni “prima casa”

Si ricorda che l’art. 24 del DL 23/2020 ha sospeso, a partire dal 23.2.2020, i termini in materia di agevolazione “prima casa” (di cui alla Nota II-*bis* all’art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86) e di credito d’imposta per il riacquisto della “prima casa” (di cui all’art. 7 della L. 448/98).

La sospensione riguarda, in particolare:

- il termine di 18 mesi per il trasferimento della residenza nel Comune in cui si trova l’immobile agevolato, nel caso in cui, al momento del rogito, l’acquirente non vi abbia la residenza né vi eserciti la propria attività;
- il termine di 1 anno per l’alienazione della “vecchia” prima casa, nel caso in cui, al momento del nuovo acquisto, il contribuente sia ancora titolare di diritti reali su una abitazione già acquistata con il beneficio;



- il termine di 1 anno per l'acquisto di un nuovo immobile da adibire ad abitazione principale, che consente di evitare la decadenza dal beneficio goduto in relazione ad un immobile alienato prima di 5 anni dal rogito;
- il termine di 1 anno che deve intercorrere tra il "vecchio" acquisto agevolato e il nuovo, per maturare il credito d'imposta per il riacquisto della prima casa (art. 7 della L. 448/98).

Termine finale

Inizialmente, l'art. 24 del DL 23/2020 prevedeva che la sospensione durasse dal 23.2.2020 al 31.12.2020. Poi, in sede di conversione del DL 183/2020, il termine finale della sospensione era stato prorogato al 31.12.2021.

Da ultimo, con la conversione in legge del DL 228/2021, il termine è stato spostato al 31.3.2022, con la conseguenza che i termini sopra indicati ricominceranno a decorrere l'1.4.2022.

Effetti della sospensione

La sospensione comporta che i termini interessati non possano scorrere nel periodo indicato e ricomincino a decorrere da dove si erano interrotti al termine della sospensione (1.4.2022). Inoltre, ove i termini sopra indicati dovessero cominciare a decorrere nel periodo di sospensione, sono rimasti "bloccati" fin dall'inizio e cominceranno a decorrere (da principio) l'1.4.2022.

Ad esempio, il contribuente che abbia acquistato un'abitazione con il beneficio "prima casa" il 10.9.2020, impegnandosi a trasferire la residenza nel Comune entro 18 mesi dal rogito, avrà a disposizione, per adempiere l'impegno assunto, 18 mesi decorrenti dall'1.4.2022.

Restiamo a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti e cogliamo l'occasione per porgere i migliori saluti.