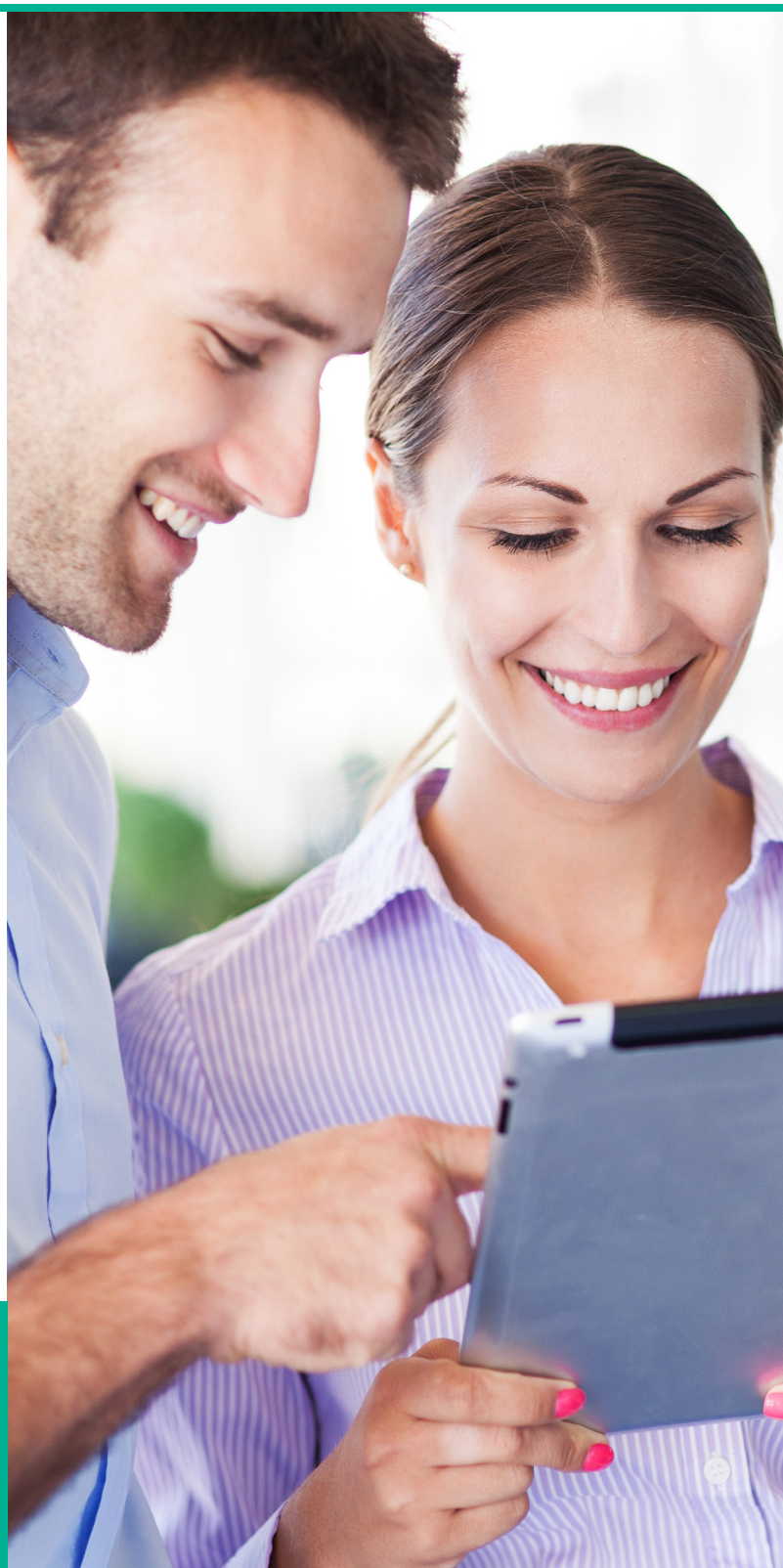
Anno 7 | Numero 1 | Gennaio 2023

IL COLLABORATORE DI STUDIO

Mensile operativo dedicato alla crescita
delle Risorse dello Studio Professionale

In evidenza questo mese:

- Le principali novità della Legge di Bilancio 2023
- Le più importanti novità del decreto "Milleproroghe 2023"



GENNAIO 2023

INDICE

Novità in Breve

Le principali novità della Legge di Bilancio 2023 03

Le più importanti novità del decreto “Milleproroghe 2023” 12

Soluzioni di Pratica Fiscale

Regime forfetario: novità per il 2023 20

L’assegnazione agevolata dei beni ai soci 25

I corrispettivi oltre la mezzanotte: pub, birrerie, farmacie e … i cenoni di Capodanno..... 31

Soluzioni di Pratica Contabile

Le scritture di assestamento: il principio di competenza economica 40

Strumenti Operativi di Lavoro

Check list: Operazioni preliminari alla chiusura dei conti e scritture di assestamento 46

Soluzioni di Pratica Contabile

Le fatture da emettere e da ricevere 51

Le principali novità della Legge di Bilancio 2023

A cura di **Luca Malaman**

LE NOVITÀ IN MATERIA DI BONUS EDILI E SUGLI IMMOBILI	
Novità in materia di bonus 110%	La Legge di Bilancio 2023 ha previsto una serie di interventi, rientranti nella disciplina del superbonus, a cui, al verificarsi di determinate condizioni, non viene applicata la riduzione dal 110% al 90 % prevista a partire dal 2023. Questo decremento non si applica: • agli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini per i quali, alla data del 25 novembre, risulta effettuata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA); • agli interventi effettuati dai condomini per i quali la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulta adottata in data antecedente al 18 novembre 2022 (data di entrata in vigore del decreto "Aiuti-*quater*"). Il tutto dovrà essere attestato da una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà da parte dell'amministratore del condominio o, nel caso in cui non vi sia l'obbligo di nominare l'amministratore e i condòmini non vi abbiano provveduto, dal condomino che ha presieduto l'assemblea, e a condizione che per tali interventi, alla data del 31 dicembre 2022, risulti effettuata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA); • agli interventi effettuati dai condomìni per i quali la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulti adottata tra il 18 novembre e il 24 novembre 2022 e sempre che tale data sia attestata, con apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà dall'amministratore del condominio ovvero, nel caso in cui non vi sia l'obbligo di nominare l'amministratore e i condomini non vi abbiano provveduto, dal condomino che ha presieduto l'assemblea, e a condizione che per tali interventi, alla data del 25 novembre 2022, risulti presentata la CILA; • a tutti gli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, per i quali alla data del 31 dicembre 2022 risulta presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.
Bonus barriere architettoniche	È stata prorogata al 31 dicembre 2025 la detrazione Irpef del 75% prevista per gli interventi finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche (la norma infatti decadeva al 31 dicembre 2022). È stato inoltre precisato che, per le deliberazioni in sede di assemblea condominiale relative a questi lavori, è necessaria la maggioranza dei partecipanti all'assemblea che rappresenti un terzo del valore millesimale dell'edificio.

Bonus mobili	Per l'anno 2023 viene incrementato a 8.000 Euro (era prevista la riduzione a 5.000 Euro a partire dal 1° gennaio 2023) l'importo massimo di spesa su cui è possibile calcolare la detrazione del 50% per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici destinati all'arredo di immobili oggetto di ristrutturazione. Sono rimasti inalterati tutti gli altri requisiti previsti per accedere al bonus.
Detrazione Iva per le imprese costruttrici	È stata riproposta la detrazione Irpef pari al 50% dell'Iva versata per l'acquisto (entro il 31 dicembre 2023) di immobili residenziali di classe energetica A o B ceduti dalle imprese costruttrici. La detrazione viene ripartita in dieci rate annuali.
Rinegoziazione dei contratti di mutuo ipotecario	Sono stati riaperti i termini per rinegoziare i contratti di mutuo ipotecario da tasso variabile a tasso fisso. La possibilità varrà per tutto il 2023 e riguarderà i mutuatari che presentano un ISEE non superiore a 35.000 Euro, che non abbiano mai avuto ritardi nel pagamento delle rate e con importo originario del mutuo non superiore a 200.000 Euro.
Acquisto dei terreni agricoli – agevolazioni per la piccola proprietà contadina e terreni montani	Viene estesa l'agevolazione della PPC (Piccola Proprietà Contadina) anche agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni agricoli e relative pertinenze a favore di persone fisiche con età anagrafica inferiore a 40 anni, che dichiarano nell'atto di trasferimento di volersi iscrivere ai coltivatori diretti e gli Iap, entro 24 mesi dall'acquisto del terreno. Sono state previste, anche delle agevolazione in materia di imposta di registro per i trasferimenti di terreni montani.

LE NOVITÀ IN MATERIA DI REGIMI FISCALI	
Novità regime forfettario	Viene innalzata da 65.000 a 85.000 Euro la soglia di ricavi e compensi che consente di beneficiare del regime forfettario. A differenza del passato, però, le nuove norme prevedono l'immediata cessazione (senza aspettare l'anno successivo) degli effetti dell'agevolazione in caso di superamento del limite di 100.000 Euro di compensi o ricavi: ai fini Iva gli obblighi scattano per le operazioni eccedenti, mentre ai fini delle imposte dirette trovano applicazione dall'inizio del periodo d'imposta in cui sono stati superati i 100.000 Euro. *L'argomento è approfondito nella sezione "Soluzioni di pratica fiscale"*
Flat tax incrementale	Per il solo anno 2023 i contribuenti imprenditori e Professionisti (che non applicano il regime forfetario) possono applicare un'imposta sostitutiva del 15% su una base imponibile, pari alla differenza tra il reddito d'impresa e/o di lavoro autonomo determinato nel 2023 ed il maggiore dichiarato nei tre anni precedenti e cioè 2020/2021/2022, ridotta del 5%. La base imponibile sui cui applicare la flat tax incrementale non potrà mai essere superiore a 40.000 Euro. Per i soggetti con aliquota marginale del 43%, il risparmio può arrivare ad un massimo di 11.200 Euro.
Contabilità semplificata	Le soglie di ricavi da non superare nell'anno per usufruire della contabilità semplificata sono elevate da 400.000 a 500.000 Euro per le imprese che esercitano la prestazione di servizi e da 700.000 a 800.000 Euro per le imprese aventi a oggetto altre attività. I nuovi limiti dovrebbero valere anche per determinare la liquidazione Iva mensile o trimestrale dei contribuenti, ma sul punto si aspetta un chiarimento dall'Agenzia delle Entrate.

NOVITÀ IN MATERIA DI AGEVOLAZIONI FISCALI	
Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni e partecipazioni	Viene riproposta per l'ennesima volta la possibilità di rivalutare terreni e partecipazioni dietro pagamento, entro il 15 novembre 2023, di un'imposta sostitutiva, che viene incrementata dal 14 al 16%. La novità è che tra i beni che possono essere oggetto di rivalutazione vengono incluse anche le partecipazioni quotate nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione.
Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata	Sono state riproposte le norme in materia di assegnazione e cessione ai soci di beni immobili e di beni mobili registrati, non strumentali all'esercizio dell'attività, con applicazione di un'imposta sostitutiva dell'8% (10,5% per le società di comodo) e riduzione dell'imposta di registro. Le assegnazioni, o le cessioni, devono avvenire entro il 30 settembre 2023. Le stesse previsioni si applicano alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 30 settembre 2023 si trasformano in società semplici. *L'argomento è approfondito nella sezione "Soluzioni di pratica fiscale"*
Estromissione agevolata dei beni dalle imprese individuali	Sono state riproposte le norme in materia di estromissione dei beni di imprese individuali. Queste consentono di escludere beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa, assegnandoli all'imprenditore dietro pagamento di un'imposta sostitutiva. L'agevolazione si applica ai beni posseduti alla data del 31 ottobre 2022, ed estromessi nel periodo tra il 1° gennaio 2023 e il 31 maggio 2023. L'estromissione si esegue tramite annotazione nel libro inventari o libro cespiti.

NOVITÀ IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE	
Limitata la derivazione rafforzata in caso di correzione degli errori alle sole società con revisione legale	Viene limitata la novità prevista dall'articolo 8, D.L. n. 73/2022. È stato previsto che l'estensione del criterio di "derivazione rafforzata" alle poste contabilizzate a seguito della correzione di errori contabili si applica solo ai soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti. Per tali soggetti quindi gli errori contabili possono essere sanati senza l'utilizzo delle dichiarazioni integrative.
"Nuove" Aliquote di ammortamento degli immobili delle attività di commercio al dettaglio	Per le imprese che esercitano alcune attività di commercio al dettaglio, le quote di ammortamento dei fabbricati strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili in misura non superiore al 6% in luogo dell'ordinaria aliquota del 3%. Le attività che rientrano nella novella sono stabilite dalla norma e solo per alcuni codici Ateco.
Detassazione delle mance percepite dal personale	Rientrano nel reddito da lavoro dipendente le mance destinate dai clienti ai lavoratori delle strutture ricettive e delle imprese di somministrazione di cibi e bevande, anche attraverso mezzi di pagamento elettronici. In questi casi trova applicazione l'imposta sostitutiva del 5%. La norma ha dei paletti però, e nello specifico: • non può superare il limite del 25% del reddito percepito nell'anno precedente, per le relative prestazioni di lavoro; • è preclusa ai lavoratori con redditi da lavoro dipendente superiore, nell'anno precedente, a 50.000 Euro. Il lavoratore può comunque rinunciare a questa forma di tassazione agevolata.

Proroga dell'esenzione Irpef ai redditi dominicali e agrari	È stata estesa anche all'anno 2023 l'esenzione Irpef dei redditi dominicali e agrari relativi ai terreni dichiarati da coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti nella previdenza agricola.
Ridotta l'imposta sostitutiva sui premi di risultato al 5%	È stata ridotta dal10% al 5% l'aliquota dell'imposta sostitutiva sulle somme erogate sotto forma di premi di risultato o di partecipazione agli utili d'impresa ai lavoratori dipendenti del settore privato. Sono rimasti inalterati tutti gli altri requisiti previsti dalla norma.

NOVITÀ IN MATERIA DI CRIPTOVALUTE	
La novità in materia di cripto-attività	Per la prima volta è stata introdotta una disciplina fiscale applicabile alle cripto-attività. Infatti è stata inserita nell'articolo 67, comma 1, Tuir, la lettera c-*sexies*, con la quale si è creata una nuova categoria di redditi diversi, derivanti dalle plusvalenze e dagli altri proventi realizzati mediante rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di cripto-attività, non inferiori complessivamente a 2.000 Euro nel periodo d'imposta. Il costo o il valore di acquisto deve essere documentato dal contribuente e si basa su elementi "certi e precisi" in loro assenza il costo sarà pari a zero. È bene ricordare che per i soggetti imprenditori, inoltre, i componenti positivi e negativi che risultano dalla mera valutazione delle cripto-attività non concorrono alla formazione del reddito ai fini Ires e Irap. Solamente nel momento in cui le cripto-attività sono permutate con altri beni (incluse altre cripto-attività) o cedute in cambio di moneta avente corso legale, la differenza tra il corrispettivo incassato e il valore fiscale concorre alla formazione del reddito di periodo.
Rideterminazione del valore delle cripto-attività.	Per il calcolo delle plusvalenze e minusvalenze può essere considerato il valore di acquisto delle cripto-attività possedute alla data del 1° gennaio 2023 a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, nella misura del 14%.
Regolarizzazione delle cripto-attività	È stata prevista una apposita disciplina per regolarizzare le violazioni in tema di monitoraggio fiscale in tema di cripto-attività. I contribuenti che non hanno indicato nella dichiarazione dei redditi la detenzione delle cripto-attività e i redditi derivati dalle stesse, possono regolarizzare la propria posizione presentando un'apposita istanza di emersione e versando la sanzione per l'omessa indicazione pari allo 0,5% nonché, nel caso in cui le cripto-attività abbiano prodotto reddito, un'imposta sostitutiva in misura pari al 3,5% del valore delle cripto-attività detenute al termine di ogni anno o al momento del realizzo.
Imposta di bollo e IVAFE	A partire dal 1° gennaio 2023 viene prevista l'applicazione dell'imposta di bollo e delll'IVAFE ai rapporti aventi ad oggetto le cripto-attività nella misura del 2 per mille annui del relativo valore.

NOVITÀ IN MATERIA IVA	
Riduzioni delle aliquote Iva 5%	Dal 1° gennaio 2023 vengono assoggettati all'aliquota Iva del 5%: • i prodotti per la protezione dell'igiene intima femminile e i tamponi e gli assorbenti; • pannolini per bambini; • i seggiolini per bambini da installare negli autoveicoli; • il latte in polvere o liquido per l'alimentazione dei lattanti (condizionate alla vendita al minuto); • la preparazione alimentari di farine, semolini, amidi, fecole, ecc. (condizionate alla vendita al minuto).
Riduzioni delle aliquote Iva 10%	L'aliquota Iva per la cessione dei pellet passa dal 22% al 10%.
Altre agevolazioni Iva	È stata prorogata inoltre la riduzione dell'aliquota Iva al 5% per le somministrazioni di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2023. La riduzione al 5% è stata estesa anche alle somministrazioni di energia termica prodotta con gas metano in esecuzione di un contratto servizio energia.
Cessioni di beni per il tramite di piattaforma digitale	È stato introdotto uno specifico obbligo comunicativo in capo ai soggetti passivi Iva che mediante uso dell'interfaccia elettronica facilitano la vendita di determinati beni, esistenti nel territorio dello Stato, nei confronti di cessionari privati (non soggetti passivi Iva). Questi soggetti sono tenuti a trasmettere all'ADE i dati relativi ai propri fornitori e alle operazioni effettuate, secondo le modalità che saranno stabilite con un apposito provvedimento.

NOVITÀ IN MATERIA DI CREDITI D'IMPOSTA	
"Nuovo" Credito d'imposta per l'acquisto di materiali riciclati	Per le imprese che acquisteranno prodotti realizzati con materiali provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica o che acquisteranno imballaggi biodegradabili e compostabili o derivati dalla raccolta differenziata della carta, dell'alluminio e del vetro sarà riconosciuto, per ciascuno degli anni 2023 e 2024, un credito d'imposta nella misura del 36% delle spese sostenute e documentate per i predetti acquisti. Il credito d'imposta viene riconosciuto per un importo massimo annuale di 20.000 Euro a beneficiario, con un limite massimo complessivo di spesa di 5 milioni di Euro per ciascuna delle annualità previste.
"Proroga" del credito d'imposta energia e gas con modifica delle percentuali	Sono stati prorogati i crediti d'imposta per l'acquisto di energia e gas al primo trimestre 2023, modificandone le percentuali di fruizione. Le misure previste per il primo trimestre 2023 sono le seguenti: • 45% per le imprese energivore; • 35% per le imprese non energivore dotate di contatori di energia elettrica di specifica potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW; • 45% per le imprese gasivore; • 45% per le imprese non gasivore. I crediti relativi al I trimestre 2023 potranno essere utilizzati in compensazione o ceduti entro il 31 dicembre 2023.

Estensione del credito d'imposta per l'acquisto di carburanti per l'agricoltura e la pesca	Il credito d'imposta pari al 20% della spesa sostenuta per l'acquisto del carburante per la trazione dei mezzi, a favore delle imprese esercenti attività agricola, della pesca e agromeccanica, viene esteso al primo trimestre 2023.
Credito d'imposta beni strumentali 4.0: termine per l'effettuazione dell'investimento	Tutte le imprese che hanno "prenotato" i beni strumentali nuovi 4.0, potranno effettuare ultimare gli investimenti, entro il 30 settembre 2023, in luogo del termine originariamente previsto al 30 giugno 2023. Rimane invece "ferma" la data al 30 giugno 2023, per la prenotazione di investimenti in beni strumentali nuovi e per i beni immateriali.
Rinvio del termine per la domanda di riversamento del credito d'imposta R & S	È stato prorogato dal 31 ottobre 2023 al 30 novembre 2023 il termine per presentare la domanda di riversamento del credito per ricerca e sviluppo.
Certificazione sulla qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo	Viene prevista la possibilità di accedere alla certificazione a tutti soggetti le cui violazioni non siano state contestate con un Pvc. Prima della novella infatti la certificazione era preclusa con il semplice inizio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività di accertamento di cui il cui contribuente avesse avuto conoscenza.

NOVITÀ IN MATERIA DI TRIBUTI LOCALI	
Istituzione ILIA del Friuli Venezia Giulia	Per gli immobili ubicati nei Comuni della Regione Friuli Venezia Giulia, in luogo dell'IMU si applica l'imposta locale immobiliare autonoma (ILIA)
Esenzione IMU sugli immobili occupati	Viene introdotta una nuova esenzione dal pagamento del IMU; per gli immobili non utilizzabili né disponibili, per i quali sia stata presentata denuncia all'autorità giudiziaria in relazione ai reati di violazione di domicilio e invasione di terreni o edifici o per la cui occupazione abusiva sia stata presentata denuncia o iniziata azione giudiziaria penale.

LE NOVITÀ DELLE DEFINIZIONI FISCALI	
Rottamazione-*quater*	La definizione agevolata riguarderà i carichi affidati agli agenti della riscossione nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2000 ed il 30 giugno 2022, mediante abbattimento delle somme dovute a titolo di sanzioni e interessi, nonché degli interessi di mora, delle sanzioni civili e delle somme aggiuntive. Rispetto alle precedenti versioni, con la nuova adesione prevede anche l'eliminazione dell'aggio dovuto all'agente della riscossione. La rottamazione-quater quindi prevede il solo versamento di quanto dovuto a titolo di quota capitale; delle somme maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive; e delle spese per la notifica della cartella di pagamento. Il pagamento potrà essere eseguito in unica soluzione o anche a rate. Possono accedere anche i soggetti che sono decaduti da precedenti rottamazioni.

Stralcio dei debiti fino a 1.000 Euro	Saranno annullati automaticamente i debiti tributari fino a 1.000 Euro (comprensivo di capitale, interessi e sanzioni) risultanti da singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015. Per i carichi fino a 1.000 Euro affidati agli agenti della riscossione da enti diversi dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali, l'annullamento automatico opera limitatamente alle somme dovute a titolo di interessi per ritardata iscrizione a ruolo, di sanzioni e di interessi di mora. Questi soggetti possono anche non applicare completamente le disposizioni relative all'annullamento automatico. Per le sanzioni amministrative, diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o contributive, le disposizioni viste sopra trovano applicazione limitatamente agli interessi. Gli enti creditori possono stabilire di non applicare le disposizioni in esame con provvedimento adottato entro il 31 gennaio 2023.
Definizione agevolata degli avvisi bonari	Viene prevista la possibilità di una definizione agevolata delle somme dovute a seguito di avvisi bonari relativi ai periodi d'imposta 2019, 2020 e 2021, per i quali il termine di pagamento non sia ancora scaduto alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio, ovvero i cui avvisi siano stati recapitati successivamente a tale data. La definizione prevede il pagamento delle imposte e dei contributi previdenziali, degli interessi e delle somme aggiuntive delle sanzioni nella misura ridotta del 3%. Il pagamento delle somme da versare potrà sempre essere rateizzato in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo.
Definizione agevolata degli avvisi bonari con rateazioni in corso	È prevista anche la definizione agevolata con pagamento delle sanzioni ridotte al 3% (in luogo del 10%), delle somme derivanti da controlli automatizzati le cui rateazioni sono in corso all'entrata in vigore della Legge di bilancio, ovviamente deve essere regolarmente pagato il debito residuo a titolo di imposte e contributi previdenziali, interessi e somme aggiuntive.
Regolarizzazione irregolarità formali	È riconosciuta la possibilità di sanare le irregolarità formali commesse a tutto il 31 ottobre 2022, cioè quelle che non rilevano sulla determinazione delle imposte sui redditi, Iva e Irap, mediante la loro rimozione e il versamento di una somma pari a 200 Euro.
Ravvedimento "speciale"	Oltre all'ordinaria disciplina del ravvedimento operoso, per le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e quelle precedenti, è prevista la possibilità di regolarizzare con la rimozione dell'irregolarità e il pagamento dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni, ridotte a un diciottesimo del minimo edittale irrogabile. La procedura non è usufruibile se le violazioni sono già state contestate dai soggetti accertatori. Il versamento può avvenire in un'unica soluzione oppure in otto rate. Importante è ricordare che l'istituto si perfeziona con il versamento di quanto dovuto ovvero della prima rata entro il 31 marzo 2023 e non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.

Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento	Si applicano le sanzioni ridotte ad un diciottesimo del minimo previsto dalla legge ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate: • per gli accertamenti con adesione relativi a PVC consegnati entro la data del 31 marzo 2023; • per gli avvisi di accertamento e gli avvisi di rettifica e di liquidazione non impugnati e ancora impugnabili alla data di entrata accertamento vigore della Legge di Bilancio e a quelli notificati successivamente, entro il 31 marzo 2023. Gli avvisi di accertamento e gli avvisi di rettifica e di liquidazione non ancora impugnati o impugnabili alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio e quelli notificati dall'Agenzia delle Entrate successivamente e comunque entro il 31 marzo 2023, sono definibili in acquiescenza entro il termine ivi previsto, con la riduzione ad un diciottesimo delle sanzioni irrogate. Il versamento può essere eseguito con in un massimo di venti rate trimestrali.
Definizione agevolata delle controversie tributarie	È possibile definire le controversie tributarie pendenti alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023 che hanno come controparte: • l'Agenzia delle Entrate; • l'Agenzia delle Dogane. Mediante pagamento di un importo pari al valore della controversia: • 90%, se il ricorso pendente è iscritto in primo grado; • 40%, se vi è soccombenza dell'Agenzia fiscale nella pronuncia di primo grado; • 15% in caso di soccombenza della medesima Agenzia nella pronuncia di secondo grado.
Conciliazione agevolata delle controversie tributarie	Come alternativa alla definizione agevolata delle controversie, è possibile entro il 30 giugno 2023 definire, con un accordo conciliativo fuori udienza, le controversie tributarie pendenti, aventi ad oggetto atti impositivi in cui è parte l'Agenzia delle Entrate. È possibile applicare all'accordo conciliativo le sanzioni ridotte ad un diciottesimo del minimo previsto dalla legge, gli interessi e gli eventuali accessori.
Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione	È ammessa la rinuncia agevolata, entro il 30 giugno 2023, per le controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle Entrate e che sono pendenti in Corte di Cassazione. L'istituto si concretizza con la definizione transattiva di tutte le pretese azionate in giudizio e anche in questo caso le sanzioni sono ridotte ad un diciottesimo dei minimi edittali.
Regolarizzazione degli omessi pagamenti delle rate nell'ambito degli istituti deflattivi	Può essere regolarizzato l'omesso o carente versamento di alcune somme riferite a tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e, in particolare: • delle rate, successive alla prima, relative alle somme dovute a seguito di accertamento con adesione; • di acquiescenza agli avvisi di accertamento, degli avvisi di rettifica e liquidazione; • degli importi, anche rateali, dovuti a reclamo o mediazione relativi alle conciliazioni giudiziali. La regolarizzazione si perfeziona con l'integrale versamento di quanto dovuto entro il 31 marzo 2023, ovvero in un massimo di venti rate di pari importo, e consente al contribuente di corrispondere la sola imposta senza sanzioni e interessi.

ALTRE NOVITÀ	
Presidio preventivo connesso all'attribuzione e all'operatività delle partite Iva	L'Agenzia delle Entrate effettuerà delle specifiche analisi del rischio connesso al rilascio di nuove partite Iva. In base all'esito l'ufficio dell'Agenzia delle entrate inviterà il contribuente a comparire di persona: • per esibire la documentazione richiesta; • per consentire la verifica dell'effettivo esercizio dell'attività; • per dimostrare, sulla base di documentazione idonea, l'assenza dei profili di rischio individuati. In caso di mancata comparizione o di documentazione insufficiente, l'ufficio emanerà il provvedimento di cessazione della partita Iva, con l'irrogazione di una sanzione amministrativa pecuniaria pari a 3.000 Euro. Il contribuente potrà richiedere la partita Iva ma solo previo rilascio di polizza fideiussoria o fideiussione bancaria per la durata di tre anni dalla data del rilascio e per un importo non inferiore a 50.000 euro.
Limite alla circolazione del contante	Viene innalzato il valore soglia oltre il quale si applica il divieto al trasferimento di denaro contante, portandolo, a decorrere dal 1° gennaio 2023, da 1.000 a 5.000 Euro.
Dilazione avvisi bonari	Gli avvisi bonari emessi a seguito di liquidazione automatica o controllo formale delle dichiarazioni saranno rateizzabili al massimo in 20 rate trimestrali a prescindere dall'importo, a decorrere dal 1° gennaio 2023.
Costi black-list	Sono stati reintrodotti i limiti di deducibilità delle spese derivanti da operazioni intercorse con imprese o Professionisti localizzati in Stati o territori considerati non cooperativi ai fini fiscali. Dovranno essere indicati separatamente nella dichiarazione dei redditi.

Le più importanti novità del decreto "Milleproroghe 2023"

A cura di **Fabrizio Giovanni Poggiani**

Il D.L. 29 dicembre 2022 n. 198 (decreto "Milleproroghe 2023"), varato dal Consiglio dei Ministri del 21 dicembre 2022, è stato pubblicato il 29 dicembre 2022 in Gazzetta Ufficiale ed è entrato in vigore lo scorso 30 dicembre 2022.
Tra le varie misure inserite in tale provvedimento si segnalano, all'art. 3 del D.L. n. 198/2022, alcune proroghe in materia economica e finanziaria e, in particolare, al comma 1, è stato disposto, innanzitutto, il rinvio al 30 giugno 2023 del termine di presentazione della dichiarazione IMU relativa all'anno di imposta 2021, inizialmente previsto al 31 dicembre 2022 (art. 35, comma 4 del D.L. n. 73/2022).
Successivamente, viene confermata una nuova proroga, anche per l'anno 2023, del divieto di fatturazione elettronica per le prestazioni sanitarie verso persone fisiche.
È stato disposto che i contribuenti in regime forfetario non siano obbligati all'emissione della fattura elettronica nel 2023, anche se nel corso del 2022 hanno superato i 25.000 euro di ricavi e compensi ragguagliati all'anno.
Con i commi 8 e 9 del citato art. 3 del decreto in commento ("Milleproroghe 2023"), il legislatore è intervenuto per salvaguardare i bilanci delle società che, nei recenti periodi d'imposta, compreso quello appena iniziato, subiscono una notevole contrazione dei ricavi e, quindi, possono chiudere gli esercizi con consistenti perdite, prevedendo la possibile sospensione degli ammortamenti anche per il 2023 e il rinvio delle perdite di esercizio che si concretizzeranno eventualmente con l'esercizio 2022.
Da segnalare anche la proroga dal 1° gennaio 2023 al 1° luglio 2023 dell'entrata in vigore della riforma dello sport prevista dal d.lgs. n. 36/2021.
Nella parte seguente, l'articolo di riferimento e l'analisi delle principali novità sul tema fiscale per le imprese, suddivisi per argomento, con i relativi riferimenti normativi.

DICHIARAZIONE IMU AL 30 GIUGNO 2023

Com'è noto, il termine ordinario per la presentazione della dichiarazione IMU è stabilito per norma nel 30 giugno dell'anno successivo.
Infatti, in base al comma 769 dell'art. 1 della legge n. 160/2019, i soggetti passivi interessati, ossia le persone fisiche e gli enti commerciali, devono presentare la dichiarazione o, in alternativa, trasmetterla in via telematica entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta.
A norma del comma 743 dell'art. 1 della legge n. 160/2019, i soggetti passivi dell'imposta sono i possessori di immobili, intendendosi per tali il proprietario ovvero il titolare del diritto reale di usufrutto, uso, abitazione, enfiteusi, superficie sugli stessi.

Con specifico riferimento alla dichiarazione IMU 2022 - anno di imposta 2021 - il D.L. 73/2022 (decreto "Semplificazioni"), in deroga ai termini ordinari, aveva disposto il rinvio dell'adempimento al 31 dicembre 2022.
Il comma 1 dell'art. 3 del D.L. 198/2022, in commento, differisce ulteriormente dal 31 dicembre 2022 al 30 giugno 2023 il termine per la presentazione della dichiarazione IMU 2022, riferita agli immobili il cui possesso ha avuto inizio nel corso del 2021 e alle altre variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'IMU per il 2021.
Il termine di scadenza differito per la dichiarazione IMU 2022 (riferita all'anno 2021) viene quindi a coincidere con il termine "ordinario" per la presentazione della dichiarazione IMU 2023 (riferita all'anno 2022), salvo future e ulteriori proroghe.
In ogni caso, per i soggetti diversi dagli enti non commerciali, la dichiarazione IMU ha effetto anche per gli anni successivi, salvo che siano intervenute circostanze sopravvenute da cui consegua un diverso ammontare dell'imposta da versare.
Per quanto concerne l'anno di imposta 2021 occorre evidenziare che la modulistica è stata oggetto di aggiornamento, posto che con decreto del 29 luglio 2022 è stato approvato il nuovo modello IMU-IMPI - Imposta Municipale Propria e Imposta Municipale sulle Piattaforme Marine.
Tra le novità introdotte, l'inserimento di campi dedicati ad evidenziare l'esonero dal versamento IMU in ragione delle disposizioni relative al "Quadro temporaneo" degli aiuti di Stato - COVID 19.
Non è da escludersi, in attesa degli opportuni chiarimenti, che il nuovo rinvio si renda necessario al fine di adeguare ulteriormente la modulistica IMU, posto che, in caso di esonero dal versamento in ragione delle norme emergenziali per la pandemia, il modello prevede una casella dedicata a tale esonero ma non consente di indicare talune informazioni essenziali per i Comuni chiamati a comunicare i dati per gli aiuti di Stato.
La proroga al 30 giugno 2023 del termine per la presentazione della dichiarazione IMU per l'anno 2021 riguarda anche gli enti non commerciali.
Per i detti contribuenti, infatti, a differenza di quanto disposto per gli altri soggetti passivi, la dichiarazione IMU deve essere presentata ogni anno, a prescindere dal verificarsi di variazioni che influiscano sulla determinazione dell'imposta dovuta. Pertanto, tali soggetti dovranno necessariamente assolvere, entro il 30 giugno 2023, un duplice obbligo dichiarativo, relativo alle dichiarazioni IMU per l'anno 2021 (dichiarazione IMU 2022) e per l'anno 2022 (dichiarazione IMU 2023).

TESSERA SANITARIA: L'OBBLIGO DI EMISSIONE DELLA FATTURA ELETTRONICA RINVIATA DI UN ANNO

Per quanto previsto dal comma 6-*quater* dell'art. 2 del d.lgs. 5 agosto 2015, n. 127, a partire dal 1° gennaio 2023 i soggetti, chiamati a trasmettere i dati al Sistema Tessera Sanitaria (S.T.S.) avrebbero dovuto procedere alla trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri (ivi inclusi quelli relativi a vendite "non Tessera Sanitaria") esclusivamente al Sistema Tessera Sanitaria.
Il comma 2 dell'art. 3 del D.L. 198/2022 in commento dispone, in particolare, che la norma, di cui all'art. 10-*bis* del D.L. 119/2018, la cui formulazione letterale lasciava intendere che si era in presenza di un provvedimento temporaneo ("per il periodo d'imposta 2019"), differisce i propri effetti almeno per una ulteriore annualità.
Permane, quindi, il divieto di emettere fatture elettroniche mediante SdI, in capo ai soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria, di cui all'art. 10-*bis* del D.L. n. 119/2018 e ai soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al sistema TS, con riguardo alle fatture relative a prestazioni sanitarie effettuate nei confronti di persone fisiche, di cui al comma 2, dell'art. 9-bi del D.L. 135/2018, che richiama l'art. 10-*bis* del D.L. 119/2018).
Il divieto vale esclusivamente per le operazioni imprese verso consumatori (B2C) mentre devono essere documentate da fattura elettronica le prestazioni sanitarie imprese verso imprese (B2B), indipendentemente dal fatto che siano effettuate direttamente verso questi ultimi (per esempio, una locazione di dispositivi medici a strutture sanitarie) o siano rese nei confronti delle persone fisiche, qualora il committente si faccia carico del pagamento del corrispettivo per adempiere a un obbligo contrattuale o per altri motivi (Agenzia delle entrate, risposta 24 luglio 2019, n. 307).
Il "Milleproroghe 2023" prevede il rinvio della disposizione cui sopra al 1° gennaio 2024 e, pertanto, per tutto l'an-

no 2013, i contribuenti che conseguono corrispettivi e che sono tenuti alla trasmissione dei dati al STS, potranno continuare ad inviare i dati dei corrispettivi giornalieri all'Agenzia delle Entrate e, separatamente, i dati rilevanti ai fini delle precompilate al Sistema Tessera Sanitaria (STS).
Inoltre, per quanto riguarda il divieto di emissione di fattura elettronica riferite a prestazioni sanitarie rese alla persona fisica, anche solo potenzialmente oggetto di trasmissione al Sistema Tessera Sanitaria, di cui all'art. 10-*bis* del D.L. 23 ottobre 2018, n. 119, tale divieto era stato, da ultimo, confermato con il D.L. 21 ottobre 2021, n. 146 sino a tutto il 31 dicembre 2022.
Per gli operatori sanitari, il quadro emergente dal "Milleproroghe 2023" è dunque la seguente:

Adempimento	Fino al 31.12.2023	Dal 1° gennaio 2024
Trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri	All'Agenzia delle Entrate (con separato invio dei dati rilevanti ai fini delle precompilate al STS). In alternativa, trasmissione su base volontaria di entrambe le informazioni al STS.	Obbligo di trasmissione dei dati dei corrispettivi giornalieri e dei dati rilevanti ai fini delle precompilate esclusivamente al STS.
Emissione fattura per prestazioni sanitarie direttamente rese alle persone fisiche - anche in caso di fatture miste.	Analogica (cartacea)	Elettronica
Emissione fattura avente ad oggetto prestazioni diverse da quelle sanitarie rese alla persona fisica, es. consulenze, perizie e quant'altro	Elettronica	Elettronica
Emissione di fattura verso altri titolari di partita IVA (B2B).	Elettronica	Elettronica
Emissione di fattura per cessione di beni (per esempio, la cessione di un bene strumentale).	Elettronica	Elettronica

FORFETARI SENZA FATTURA ELETTRONICA ANCHE NEL 2023

Si ricorda, preliminarmente, che con il comma 3 dell'articolo 18 del D.L. 36/2022 il legislatore è intervenuto eliminando gradualmente l'esonero dall'obbligo di utilizzo della fatturazione elettronica previsto per i contribuenti in regime forfettario, di cui ai commi da 54 a 89, dell'articolo 1 della legge 190/2014 e per quelli in regime di vantaggio, di cui ai commi 1 e 2, dell'articolo 27 del D.L. 98/2011.
La disposizione, contenuta nel comma 3 indicato, introduceva l'obbligo di emissione della fattura elettronica a partire dal 1° luglio 2022 per i contribuenti in regime forfettario che nell'anno precedente (2021) avevano conseguito ricavi o percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a euro 25.000.
Si conferma, però, che i contribuenti in regime forfetario non saranno obbligati all'emissione della fattura elettronica nel 2023 anche se nel corso del 2022 hanno superato i 25.000 euro di ricavi e compensi ragguagliati all'anno; la detta indicazione è stata fornita con una FAQ pubblicata lo scorso 22 dicembre 2022 dall'Agenzia delle Entrate e, pertanto, a partire dal 1° gennaio 2024 è previsto l'obbligo generalizzato indipendentemente dai ricavi e/o compensi dichiarati.
L'Agenzia delle Entrate, in via interpretativa, con una FAQ specifica, ha quindi precisato che l'obbligo di fattura

elettronica si rendeva applicabile dal 1° luglio scorso per i soli soggetti che nell'anno precedente (2021) avevano conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a euro 25.000 e a partire dal 2024 per tutti gli altri senza quindi un passo intermedio di verifica nell'annualità 2023.

PROROGA DELLA DECORRENZA PER LA RIFORMA DELLO SPORT

L'art. 16 del D.L. 198/2022 ha differito dal 1° gennaio 2023 al 1° luglio 2023 la decorrenza delle disposizioni del d.lgs. 28 febbraio 2021 n. 36 che recano, tra l'altro, la disciplina civilistica degli enti sportivi dilettantistici e professionistici, del tesseramento nell'ordinamento sportivo e del lavoro sportivo.
Quindi, il legislatore ha provveduto ad allineare alla data del prossimo 1° luglio anche l'eliminazione del vincolo sportivo; detto termine, peraltro, è stato prorogato al 31 dicembre 2023 per i tesseramenti che costituiscono rinnovi, senza soluzione di continuità, di precedenti tesseramenti.
È stato previsto, inoltre, il rinnovo delle concessioni di impianti sportivi in favore di associazioni e società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro, al fine di sostenere tali enti dagli effetti dell'emergenza epidemiologica da COVID-19 e dell'aumento del costo dell'energia.
In attesa dell'espletamento delle procedure di affidamento, sono prorogate fino al 31 dicembre 2024 le concessioni aventi ad oggetto impianti sportivi ubicati su terreni demaniali o comunali, che siano in attesa di rinnovo o scadute, ovvero in scadenza entro il 31 dicembre 2022.

CINQUE PER MILLE DELL'IRPEF PER LE ONLUS

Al fine di coordinare l'ambito dei potenziali beneficiari del cinque per mille dell'IRPEF con la definitiva attuazione della parte fiscale della riforma del Terzo settore, con il comma 4 dell'art. 9 del D.L. 198/2022 viene estesa, a tutto il 2023, la possibilità per gli enti con la qualifica di ONLUS di essere destinatari del beneficio con le modalità stabilite dal D.P.C.M. 23 luglio 2020 per gli enti del volontariato.
Per gli enti dotati di tale qualifica, le disposizioni della lettera a), comma 1 dell'art. 3 del d.lgs. 111/2017, che riconoscono quali beneficiari del contributo del 5 per mille gli Enti del Terzo Settore (E.T.S.) iscritti nel R.U.N.T.S., hanno effetto a decorrere dal terzo (anziché dal secondo) anno successivo a quello di operatività del registro medesimo (intervenuta il 23 novembre 2021).
La lett. a) comma 1 dell'art. 3 del d.lgs. 111/2017 dispone che *"per ciascun esercizio finanziario, con riferimento alle dichiarazioni dei redditi relative al periodo d'imposta precedente, una quota del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche è destinata, in base alla scelta del contribuente, alle seguenti finalità: a) sostegno degli enti di cui all'articolo 1 della legge, iscritti nel Registro previsto dall'articolo 4, comma 1, lettera m) della medesima legge (…)".*
È stato previsto, inoltre, che le organizzazioni di volontariato (ODV) e le associazioni di promozione sociale (A.P.S.) coinvolte nel processo di trasmigrazione dei dati dai registri di settore preesistenti al R.U.N.T.S, che non siano già regolarmente accreditate al cinque per mille nell'esercizio 2021, potevano accreditarsi al cinque per mille nell'esercizio 2022, entro il 31 ottobre 2022, con le modalità stabilite dall'art. 3 del citato D.P.C.M. 23 luglio 2020.
Nel medesimo ambito del Terzo Settore, il comma 1 dell'art. 9 del D.L. 228/2021, modificando l'art. 43 del d.lgs. 117/2017 ha differito, dal 31 dicembre 2021 al 31 dicembre 2022, il termine entro il quale le società di mutuo soccorso, già esistenti alla data di entrata in vigore del Codice del Terzo Settore (ossia al 3 agosto 2017), possono trasformarsi in associazioni del Terzo settore o in associazioni di promozione sociale (APS), mantenendo il proprio patrimonio, in deroga all'obbligo di devoluzione previsto dal comma 3 dell'art. 8 della legge 3818/1886.
Resta fermo, invece, per quanto concerne le organizzazioni di volontariato (ODV) e le associazioni di promozione sociale (APS), coinvolte nel processo di trasmigrazione nel R.U.N.T.S., il termine del 31 ottobre 2022 necessario per richiedere l'accreditamento per l'accesso alla ripartizione del 5 per mille nell'esercizio 2022, con le modalità indicate, di cui all'art. 3 del D.P.C.M. 23 luglio 2020.

I PRINCIPALI INTERVENTI IN MATERIA DI LAVORO

Il comma 1 dell'art. 44 del D.L. 73/2022 attribuisce, in via esclusiva, ai Professionisti di cui all'art. 1 della legge 12/1979 (Consulenti del lavoro, Avvocati e Commercialisti), ovvero alle organizzazioni dei datori di lavoro più rappresentative sul piano nazionale ai quali il datore di lavoro aderisce o conferisce mandato, il compito di verificare i requisiti concernenti l'osservanza delle prescrizioni del contratto collettivo di lavoro, nonché la congruità del numero delle richieste di nulla osta presentate di cui al comma 8 dell'art. 30-*bis* del D.P.R. 394/1999, in relazione agli ingressi di lavoratori stranieri sulla base dei noti "decreti flussi".

Con il comma 2 dell'art. 9 del D.L. 198/2022, la detta disposizione viene estesa anche ai flussi di ingresso di lavoratori stranieri per il 2023.

Il comma 3, dell'art. 9 del D.L. 198/2022 differisce, dal 31 dicembre 2022 al 30 giugno 2023, il termine entro il quale i Fondi di solidarietà, di cui agli articoli 26, 27 e 40 del d.lgs. 14 settembre 2015 n. 148 devono adeguarsi alla disciplina che:

- amplia il novero dei datori di lavoro interessati, includendo anche quelli con un solo dipendente;
- regola la nuova prestazione dell'assegno straordinario di integrazione salariale *ex* art. 30 del D.Lgs. 148/2015, garantita dai Fondi in parola.

In assenza del detto adeguamento, i detti datori di lavoro confluiranno, a decorrere dal nuovo termine del 1° luglio 2023, nel Fondo di integrazione salariale di cui all'art. 29 del D.Lgs. 148/2015, al quale saranno trasferiti i contributi già versati o comunque dovuti dai datori di lavoro medesimi.

I commi 9 e 10 dell'art. 10 del D.L. 198/2022 prorogano la sospensione dei versamenti tributari, dei contributi previdenziali ed assistenziali e dei premi INAIL scaduti entro il 21 dicembre 2020 o nelle annualità 2018 e 2019 in favore dei soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio del Comune di Lampedusa e Linosa, prevista dai commi 1 e 1-*bis* dell'art. 42-*bis* del D.L. 104/2020.

La norma prevede che il termine dei suddetti versamenti sia prorogato al 30 giugno 2023, per un ammontare pari al 50% delle somme dovute e al 30 novembre 2023, per il restante 50% delle somme dovute.

I versamenti non comportano l'applicazione di sanzioni e interessi e possono essere effettuati in un'unica soluzione entro i suddetti termini o mediante rateizzazione, rispettivamente fino ad un massimo di 4 rate mensili di pari importo per il 50% delle somme dovute, con versamento della prima rata entro il 30 giugno 2023, e fino a un massimo di 24 rate mensili di pari importo per il restante 50% delle somme dovute, con versamento della prima rata entro il 30 novembre 2023.

LA SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI DEI BENI MATERIALI E IMMATERIALI PER IL 2023

Il primo intervento è stato sancito dal comma 8 del citato art. 3 del D.L. 198/2022 che interviene sul comma 7-*bis* dell'art. 60 del D.L. 104/2020, convertito nella legge 126/2020 , prevedendo la possibile sospensione degli ammortamenti, non solo per gli esercizi in corso al 31 dicembre 2021 e 31 dicembre 2022 ma anche per quello in corso al 31 dicembre 2023.

Di fatto, il legislatore ha confermato l'impostazione già assunta per gli anni precedenti e finalizzata a neutralizzare, per quanto possibile, gli effetti negati degli eventi noti come la pandemia e, più di recente, il conflitto tra Russia e Ucraina.

Non essendo replicata la deroga al presupposto della continuità aziendale, si rende necessario, per le società che applicano i principi nazionali, verificare che la detta non applicazione degli ammortamenti nel bilancio dell'anno in corso (2023), copra l'eventuale impossibilità a mantenere la società in vita nei prossimi esercizi.

Pertanto, le società che hanno già sospeso gli ammortamenti negli esercizi anteriori (2021 e 2022) devono verificare l'impatto sui bilanci successivi, quindi anche su quello relativo al 2023, stante il fatto che il processo di ammortamento viene fatto slittare ulteriormente, naturalmente sempre se l'utilità del bene è compatibile con tale slittamento; nel caso in cui, invece, le quote di ammortamento non imputate non siano rinviabili in avanti per la più breve durata del bene, la società dovrà tenere conto e imputare le stesse per la vita utile residua dei beni.

Sul tema si rende necessario applicare le regole già utilizzate anche per i bilanci precedenti, facendo riferimento

ai principi contabili OIC 9, OIC 16 e OIC 24, nonché dell'OIC 25, per la fiscalità differita.
È obbligatorio, inoltre, fornire una informativa completa nei documenti di bilancio (nota integrativa) fornendo le ragioni di tale sospensione, su quali beni la sospensione è stata applicata e in quale entità non sono stati imputati gli ammortamenti, con l'ulteriore destinazione a riserva indisponibile di utili, per un ammontare pari alle quote di ammortamento non imputate in bilancio.
A fronte della sospensione, infatti, restano fermi:

- l'obbligo di destinare a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata (comma 7-*ter* dell'art. 60 del D.L. 104/2020);
- specifici obblighi di informativa in "nota integrativa" (comma 7-*quater* dell'art. 60 del D.L. 104/2020).

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 al conto economico.

IL RINVIO DELLE PERDITE DI ESERCIZIO CIVILISTICHE AL 2027

Con il successivo comma 9 dell'art. 3 del D.L. 198/2022, il legislatore ha rinnovato la possibilità di sterilizzare le perdite di esercizio di natura civilistica, sempre in relazione agli effetti derivanti da pandemia e conflitto.
Le disposizioni, intervengono sul comma 1, dell'art. 6 del D.L. 104/2020 e, con una sostituzione, inseriscono la data del 31 dicembre 2022, in luogo del 31 dicembre 2021; peraltro, in precedenza, la data del 31 dicembre 2021 aveva sostituito quella del 31/12/2020, a cura del comma 1-ter dell'art. 3 del D.L. 228/2021 convertito (decreto "Milleproroghe" 2022).
Quindi, alle perdite civilistiche emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2022, come indicato testualmente dalle norme richiamate, 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 estrema sintesi, quindi, gli adempimenti contemplati dalle richiamate disposizioni codicistiche sono posticipati all'assemblea che approva il bilancio 2027 (quinto esercizio successivo) e l'assemblea che approverà il detto bilancio dovrà procedere eventualmente con la riduzione del capitale, in proporzione alle perdite accertate (comma 2, art. 6 del D.L. 23/2020), sempre se, si ritiene, le perdite non siano già state riassorbite con gli utili realizzati nei periodi d'imposta anteriori, fino al 2027.
La novità riguarda non soltanto gli esercizi che hanno chiuso al 31 dicembre 2022, ma anche quelli a cavallo d'anno, che comprendano la citata data, e le perdite dovranno essere distintamente indicate nei documenti di bilancio (nota integrativa) con specificazione della loro origine e delle movimentazioni intervenute (comma 4 dell'art. 6 del D.L. 23/2020).
La novità riguarda non solo gli esercizi che hanno chiuso al 31 dicembre .2022, ma anche quelli a cavallo dell'anno che comprendano la citata data (per esempio, 1° luglio 2022 – 30 giugno 2023).

LA PROROGA AL 2024 DEL CONTRIBUTO PER LE COLONNINE DI RICARICA

Il comma 3 dell'art. 12 del D.L. 198/2022 ha esteso alle annualità 2023 e 2024 il contributo per l'acquisto di infrastrutture di potenza standard per la ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica da parte di utenti domestici, di cui alla lettera f-*bis*), comma 1 dell'art. 2 del D.P.C.M. 6 aprile 2022.
Il contributo è riconosciuto (fino ad esaurimento delle risorse disponibili) in misura pari all'80% del prezzo di acquisto e posa in opera dell'infrastruttura di ricarica, nel limite massimo di:

- 1.500,00 euro, per persona fisica richiedente;
- 8.000,00 euro, in caso di posa in opera sulle parti comuni degli edifici condominiali.

Si dovranno adottare le disposizioni attuative per l'accesso a tale contributo ma è già disposto che, in alternativa al contributo in commento, per l'installazione delle colonnine di ricarica negli edifici rimane comunque ferma la

possibilità di accedere alla detrazione maggiorata più nota come "superbonus", a sensi del comma 8 dell'art. 119 del D.L. 34/2020, in quanto intervento trainato ovvero intervento da eseguirsi congiuntamente a uno degli interventi di efficienza energetica trainanti di cui al comma 1 dell'art. 119 del D.L. 34/2020, entro i limiti temporali per l'accesso al "superbonus".

Milleproroghe 2023 Le principali novità contenute nel D.L. 29 dicembre 2022 n. 198	
Dichiarazione IMU	Previsto il differimento al 30 giugno 2023 del termine per l'invio della dichiarazione IMU per l'anno 2021 (sia per i soggetti "ordinari" sia per gli enti non commerciali)
Fattura elettronica per il comparto sanitario	La conferma per l'anno 2023 del divieto di emissione di fattura elettronica via SdI per le prestazioni rese verso persone fisiche. Tale divieto riguarda: • i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema TS, con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare a detto Sistema (art. 10-*bis* del D.L. 119/2018); • i soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al Sistema TS, con riguardo alle fatture relative a prestazioni sanitarie effettuate nei confronti di persone fisiche (art. 9-*bis* co. 2 del D.L. 135/2018, che richiama il citato art. 10-*bis* del D.L. 119/2018).
Corrispettivi telematici	Previsto il rinvio al 1° gennaio 2024 (dal 1° gennaio 2023) della decorrenza dell'obbligo di adempiere all'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica mediante invio al Sistema Tessera Sanitaria (STS o TS) da parte dei soggetti che ne sono tenuti (farmacie, parafarmacie e quant'altro).
Attività sportive	Rinvio dal 1° gennaio 2023 al 1° luglio 2023 dell'applicazione delle disposizioni del D.Lgs. n. 36/2021, in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici e di lavoro sportivo.
Onlus	Estensione anche al 2023 la possibilità per le ONLUS di beneficiare del contributo del cinque per mille dell'IRPEF.
Lavoro	• estensione anche ai flussi di ingresso di lavoratori stranieri per il 2023 della disposizione, di cui all'art. 44 comma 1 del D.L. n. 73/2022, che attribuisce in via esclusiva ai Professionisti di cui all'art. 1 della legge 12/1979 (Consulenti del lavoro, Avvocati e Commercialisti) il compito di verificare i requisiti concernenti l'osservanza delle prescrizioni per il rilascio del nulla osta al lavoro; • il differimento dal 31 dicembre 2022 al 30 giugno 2023 del termine entro il quale i Fondi di solidarietà, di cui al D.Lgs. n. 148/2015 devono adeguarsi alla disciplina che amplia il novero dei datori di lavoro interessati e regola la nuova prestazione dell'assegno straordinario di integrazione salariale; *[segue]*

Lavoro	• la proroga oltre i termini decadenziali della validità delle domande di accesso alla prestazione integrativa del trattamento di C.I.G.S., presentate tra il 1° gennaio 2022 e il 30 settembre 2022, dalle aziende rientranti nel campo di applicazione del "Fondo di solidarietà" per il settore del trasporto aereo e del sistema aeroportuale; • la disapplicazione fino al 31 dicembre 2023 (in luogo del precedente 31 dicembre 2022) dei termini di prescrizione riferiti a specifici obblighi contributivi e previdenziali nell'ambito del pubblico impiego; • il differimento dal 1° gennaio 2023 al 1° luglio 2023 della complessiva applicazione delle disposizioni di riforma in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo contenute nel D.Lgs. 36/2021; • la proroga della sospensione dei versamenti tributari, contributivi e previdenziali e dei premi I.N.A.I.L. scaduti entro il 21 dicembre 2020 o nelle annualità 2018 e 2019 in favore dei soggetti che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio del comune di Lampedusa e Linosa, prevista dall'art. 42-*bis* commi 1 e 1-*bis* del D.L. 104/2020.
Ammortamenti	Sospensione degli ammortamenti possibile per i bilanci relativi agli esercizi 2021, 2022 e 2023.
Perdite di esercizio	Sterilizzazione delle perdite di esercizio civilistiche che si concretizzano con l'esercizio in corso al 31/12/2022, cui non si applica la disciplina di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 2446 c.c., 2447 c.c., commi 4, 5 e 6 dell'art. 2482-*bis* c.c. e 2482-*ter* c.c.
Colonnine di ricarica dei veicoli elettrici	È stato esteso alle annualità 2023 e 2024 il contributo per l'acquisto di infrastrutture di potenza standard9 per la ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica da parte di utenti domestici, ex art. 2 co. 1 lett. f-*bis*) del D.P.C.M. 6 aprile 2022.
	Il contributo è riconosciuto in misura pari all'80% del prezzo di acquisto e posa in opera dell'infrastruttura di ricarica, nel limite massimo di: • 1.500 Euro per persona fisica richiedente; • 8.000 Euro in caso di posa in opera sulle parti comuni degli edifici condominiali di cui agli artt. 1117 e 1117-*bis* c.c.

Regime forfetario: novità per il 2023

A cura di **Federico Dal Bosco**

Il 2023 si presenta denso di novità per il regime forfetario. La Legge di Bilancio 2023 ha confermato le modifiche al regime di cui si parlava già a dicembre, in primo luogo attraverso l'innalzamento della soglia di ricavi e compensi percepiti nell'anno precedente che consentono l'accesso e la permanenza nel regime, da Euro 65.000 a Euro 85.000; in secondo luogo, per la prima volta nell'ambito del regime forfetario, si prevede la fissazione di una soglia massima di ricavi e compensi, stabilita in Euro 100.000, che una volta superata comporta l'immediata uscita dal regime.
Da ultimo l'Agenzia delle Entrate, attraverso la pubblicazione di una FAQ sul proprio sito in data 22 dicembre, ha fatto chiarezza sull'applicabilità dell'obbligo di fatturazione elettronica nel 2023 per i soggetti forfetari.
Si esamina di seguito, nel dettaglio, la portata di queste novità applicabili dal 2023.

INNALZAMENTO DEL LIMITE DI RICAVI E COMPENSI PERCEPITI A EURO 85.000

Il comma 54 della Legge 29 dicembre 2022, n. 197 ("Legge di Bilancio 2023"), pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 29 dicembre, prevede:

> *All'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, in materia di regime forfetario per le persone fisiche esercenti attivita d'impresa, arti o professioni, sono apportate le seguenti modificazioni:*
> *a) al comma 54, lettera a), le parole: «euro 65.000» sono sostituite dalle seguenti: «euro 85.000»;*
> *b) al comma 71 sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi: «Il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro. In tale ultimo caso e' dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite».*

Soffermiamoci ora sul punto a).
La modifica di uno dei principali requisiti di accesso e permanenza al regime forfetario è di portata rilevante: in altre parole **si innalza di Euro 20.000** il limite massimo di ricavi e compensi percepibili.
Volendo quindi esemplicare: nel 2023 un Professionista, o una ditta individuale, che conseguirà ricavi o compensi per un importo complessivo di Euro 80.000, non sarà costretto ad abbandonare il regime forfetario dal periodo di imposta 2024 in quanto i suoi ricavi o compensi risulteranno inferiore al nuovo limite di Euro 85.000.
A fronte di questo innalzamento, rimangono in essere tutti i criteri previsti per la determinazione dei ricavi e compensi rilevanti, e quindi:

- il nuovo limite di euro 85.000 deve essere ragguagliato ad anno;
- in caso di esercizio di più attività, contraddistinte da codici Ateco differenti, oppure contemporaneamente

attività di impresa e attività professionali, si deve considerare la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate;
- non rilevano eventuali maggiori ricavi o compensi spontaneamente indicati in dichiarazione dei redditi al fine di migliorare il proprio ISA e non rilevano i contributi integrativi alle Casse previdenziali private addebitati in fattura (rileva invece la maggiorazione del 4% addebitata ai committenti in via definitiva dai professionisti iscritti alla Gestione Separata Inps).

È opinione prevalente, in attesa di un ufficiale chiarimento dell'Agenzia delle Entrate, sulla base di quanto avvenuto in occasione del **precedente incremento della soglia da Euro 30.000 nel 2018 a Euro 65.000 nel 2019**, che qualora un contribuente forfetario abbia superato nel 2022 la soglia di Euro 65.000 di compensi ma sia rimasto sotto il valore di Euro 85.000, possa continuare ad applicare il forfettario nel 2023.
Quando infatti nel 2019 la soglia fu portata a Euro 65.000, l'Agenzia delle Entrate nella sua circolare 9/E chiarì che:

> *"Il nuovo limite di ricavi/compensi di 65.000 euro va verificato, come si evince dall'espressa previsione normativa, con riferimento al limite dei ricavi conseguiti e dei compensi percepiti nell'anno precedente all'applicazione del regime forfetario. Da ciò consegue che, ad esempio, nel caso in cui il contribuente abbia superato la soglia di 30.000 euro di ricavi/compensi al 31 dicembre 2018, ma abbia conseguito/percepito, nel medesimo periodo d'imposta, ricavi/compensi non superiori alla soglia di 65.000 euro (quindi superiori ai limiti imposti dalla vecchia normativa ma inferiori a quelli indicati dalla nuova previsione della legge di bilancio 2019), può rimanere nel regime forfetario, applicando le disposizioni introdotte dalla legge di bilancio 2019".*

LA PREVISIONE DI CESSAZIONE OBBLIGATORIA IN CASO DI SUPERAMENTO DELLA SOGLIA DI EURO 100.000 DI RICAVI O COMPENSI

Altrettanto rilevante è la previsione del punto b del citato comma 54:

> *«Il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro. In tale ultimo caso e' dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite».*

Per la prima volta dall'istituzione del regime forfetario, con la Legge 190 del 2014, si prevede una **fuoriuscita obbligatoria dal regime già durante il periodo di imposta** in caso di superamento di una determinata soglia di ricavi e compensi.
In precedenza cessava il regime a partire dall'anno successivo a quello in cui veniva meno uno dei requisiti di accesso o si verificava una causa di esclusione.

Esempio
Il Professionista Rossi nel periodo di imposta 2020 aveva percepito Euro 150.000 di compensi.
Per il periodo di imposta 2020 rimeneva nel regime forfetario.
Per il periodo di imposta successivo, ossia il 2021, era costretto ad abbandonare il regime

Con la modifica del comma 71 dell'articolo 1 della legge 190/2014, il superamento della soglia di ricavi e compensi fissata in Euro 100.0000 determina l'immediata uscita dal regime, con due importanti conseguenze:
1) dal punto di vista delle imposte indirette, in particolare ai fini dell'**Iva**, si ha l'obbligo di versare l'imposta sul valore aggiunto sin dalle operazioni che determinano il superamento di quel limite (mentre non si determina un analogo obbligo di assoggettamento ad Iva per le precedenti operazioni attive poste in essere sino alla data di superamento);

2) a livello di **imposte dirette**, il reddito dell'intero anno dovrà essere determinato con le modalità ordinarie, con conseguente assoggettamento del medesimo a Irpef e relative addizionali; non si ha quindi, come nel caso sopra indicato dell'Iva, una divisione del periodo di imposta in due periodi, uno soggetto a imposta sostitutiva, e uno, dopo il superamento, soggetto a imposizione ordinaria, bensì l'intero anno è soggetto a come detto a Irpef e relative addizionali.

Esempio
Il Professionista Rossi per l'anno 2023 consegue compensi per un importo di Euro 125.000.
Alla luce di tale valore, il Professionista Rossi:
- *è fuoriuscito obbligatoriamente dal regime forfetario già durante il 2023, nel momento in cui ha superato il limite di Euro 100.000, che ipotizziamo sia avvenuto in data 31 ottobre;*
- *da quella data, in cui ha superato Euro 100.000 di compensi, si è originato l'obbligo di applicare l'Iva sulle sue operazioni attive;*
- *a livello di imposte dirette, il reddito dell'anno 2023 sarà determinato non in via forfetaria, con assoggettamento a imposta sostitutiva, ma in modo analitico, ed assoggettato ad Irpef ed addizionali;*
- *infine, per il periodo di imposta 2024 gli sarà inibito il regime forfetario.*

Rimane inteso che in caso di conseguimento di ricavi o compensi superiori a Euro 85.000 ma inferiori a Euro 100.000, il contribuente fuoriesce dal regime forfetario ma dall'anno successivo (esempio: ricavi 2023 pari a Euro 92.000, il contribuente esce dal regime forfetario dall'anno 2024, non già dal 2023).
La previsione di una soglia massima di ricavi e compensi oltre la quale scatta la fuoriuscita in corso d'anno dal forfetario non è una novità nell'ambito dei regimi agevolati. Vi è infatti una norma simile nel regime dei minimi (regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e i lavoratori in mobilità di cui all'articolo 27, commi 1 e 2, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98), regime ancora in essere per i contribuenti che già vi aderivano al 31/12/2015, fino a completamento del quinquennio, oppure fino al raggiungimento del 35esimo anno di età.
In particolare, per i contribuenti minimi la soglia annua di ricavi e compensi da non superare è fissata in Euro 30.000, ma al tempo stesso la norma indica in Euro 45.000 (entrambi i valori al solito da rapportare eventualmete ad anno se questo non è intero) l'ulteriore soglia di ricavi e compensi superata la quale si perde già in corso d'anno il diritto a rimanere nel regime dei minimi.
La differenza più rilevante che pare scorgersi dal confronto con la nuova previsione della Legge di Bilancio 2023 è che con il superamento della soglia di euro 45.000 tutte le operazioni dell'anno in questione, da effettuarsi ma anche quelle poste in essere sino la data di fuoriuscita, sono da considerarsi soggette ad Iva.

L'intento del legislatore, nel fissare ora anche per il regime forfetario una soglia di ricavi e compensi che determina la fuoriuscita in corso d'anno, è quello condivisibile di **evitare possibili distorsioni fiscali**, in precedenza possibili nel momento in cui la cessazione del regime avveniva solo a decorrere dall'anno successivo a quello in cui si verificava lo sforamento del tetto; in particolare in questo modo si scongiurano comportamenti volti a far confluire in modo volontario nell'ultimo anno di applicazione del regime forfetario ricavi o compensi di importo elevato, al solo fine di poter godere della minore imposizione determinata dall'imposta sostitutiva del 15 o 5%.
Alla luce di queste novità, ossia l'innalzamento della soglia di ricavi e compensi a Euro 85.000 e la fissazione della soglia massima a Euro 100.000, dal 2023 possono esserci **tre casistiche:**
A) soggetto forfetario che consegue nell'anno ricavi/compensi sino a Euro 85.000: può rimanere nel forfetario anche per l'anno successivo;
B) soggetto forfetario che consegue nell'anno ricavi/compensi superiori a Euro 85.000 ma non superiori a Euro 100.000: può applicare il forfetario per l'anno in questione ma non anche per l'anno successivo;
C) soggetto forfetario che consegue nell'anno ricavi/compensi superiori a Euro 100.000: deve abbandonare il regime forfetario già per l'anno in questione e non potrà applicarlo anche per l'anno successivo.

FAQ N.150 DEL 22 DICEMBRE: L'AGENZIA DELLE ENTRATE CHIARISCE L'OBBLIGO DI FATTURAZIONE ELETTRONICA 2023 PER I FORFETARI

Come noto, a seguito dell'articolo 18, comma 2, D.L. n. 36/2022, i soggetti forfetari che avevano conseguito ricavi o percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a 25.000 Euro nel corso del 2021, dal 1° luglio 2022 sono stati obbligati ad emettere fattura elettronica. La norma ha poi previsto l'obbligo indistinto per tutti i soggetti forfetari dal 1° gennaio 2024.
Il comma 3 del citato articolo 18 infatti afferma:

«La disposizione di cui al comma 2 si applica a partire dal 1° luglio 2022 per i soggetti che nell'anno precedente abbiano conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a euro 25.000, e a partire dal 1° gennaio 2024 per i restanti soggetti».

Rimaneva da capire quale fosse l'interpretazione corretta da dare alla norma con riferimento al 2023, essendo possibili due diverse interpretazioni:

1°) la verifica dei 25.000 Euro di ricavi e compensi percepiti si deve applicare sempre all'anno precedente a quello di riferimento, e quindi all'anno 2022 in ottica della valutazione dell'obbligo di fatturazione elettronica decorrente dal 2023, così come la verifica era stata operata sul 2021 per la valutazione dell'obbligo decorrente dal 2022;
2°) oppure che la verifica dei 25.000 Euro di ricavi e compensi percepiti si deve applicare solo con riferimento all'anno 2021, inteso quindi come "anno precedente" a quello di introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica.

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta a fare chiarezza, indicando come corretta la seconda intepretazione, con lo strumento della FAQ, in particolare la numero 150 pubblicata in data 22 dicembre 2022:

Domanda - *I contribuenti che nel 2021 erano in regime forfetario e non avevano superato il limite dei 25.000 Euro di ricavi/compensi, ragguagliati ad anno previsto dall'art. 18 del D.L. n. 36 del 30 aprile 2022 (convertito in legge n. 79/2022 del 29 giugno 2022), se nel corso del 2022 hanno conseguito ricavi/compensi di importo superiore al citato limite sono obbligati alla fatturazione elettronica dal 1° gennaio 2023 o dal 1° gennaio 2024?*

Risposta - *La norma citata prevede che l'obbligo di fatturazione elettronica per i soggetti precedentemente esclusi "si applica a partire dal 1° luglio 2022 per i soggetti che nell'anno precedente abbiano conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a Euro 25.000, e a partire dal 1° gennaio 2024 per i restanti soggetti." Pertanto, come precisato anche dalla circolare 26/E del 2022, solo per i contribuenti che nell'anno 2021 hanno conseguito ricavi o compensi, ragguagliati ad anno, superiori a 25.000 è entrato in vigore dal 1° luglio 2022 l'obbligo di fatturazione elettronica. Per tutti gli altri soggetti forfettari l'obbligo decorrerà dal 1° gennaio 2024, indipendentemente dai ricavi/compensi conseguiti nel 2022.*

Alla luce di questa risposta, è stato pertanto chiarito che i contribuenti forfetari che non sono ancora passati alla fatturazione elettronica (in quanto nel 2021 hanno conseguito ricavi/compensi inferiori a euro 25.000), **anche se nel 2022 dovessero aver conseguito ricavi o compensi per importi superiori a Euro 25.000, potranno ancora rimanere alla fatturazione analogica per tutto il 2023**; dal 1°gennaio 2024 saranno inesorabilmente obbligati alla fatturazione elettronica.

Esempio
Bianchi Marco è titolare di una ditta individuale nel regime forfetario.

Nel 2021 ha conseguito ricavi per Euro 20.000: nel 2022 ha scelto di non voler passare alla fattura elettronica.
Nel 2022 ha conseguito ricavi per Euro 50.000. Per il 2023 non è obbligato a passare alla fatturazione elettronica, stante il chiarimento della FAQ n.150 dell'Agenzia delle Entrate.
Nel 2024, indipendentemente da quanti ricavi avrà percepito nel 2023, Bianchi sarà obbligato alla fatturazione elettronica.

L'assegnazione agevolata dei beni ai soci

A cura di **Gerardo Sarcina**

La legge di Bilancio per il 2023 (L. n. 197/2022), ha riproposto, ai commi da 100 a 105 dell'art. 1, la possibilità di permettere ai soci di società di ricevere in assegnazione determinati beni d'impresa al ricorrere di determinati presupposti. Il complesso normativo si rifà a quanto già in precedenza disposto con la Legge di stabilità n. 208/2015, per l'anno 2016, ragion per cui, ai fini interpretativi tornano utili, "*mutatis mutandis*", le circolari n. 26/E e 37/E del 2016 dell'Agenzia delle Entrate. Attraverso la suddetta agevolazione, le società possono assegnare beni dotati di specifici requisiti ai soci a condizione che la società abbia riserve disponibili e/o di capitale, oltre ad utili di esercizio, assoggettando ad imposta sostitutiva del 8% (10,5% società di comodo) il valore risultante dalla differenza tra valore contabile riconosciuto del bene assegnato ed il suo valore "normale" come individuato dall'art. 9 del TUIR.

DESTINATARI DELLA NORMA

A)

1. Le società in nome collettivo,
2. in accomandita semplice,
3. a responsabilità limitata,
4. società per azioni e in accomandita per azioni;
5. le società di armamento;
6. le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali.

Non rientrano tra i destinatari gli enti non commerciali e le società non residenti nel territorio dello Stato che hanno una stabile organizzazione in Italia.

B)

1. Possono beneficiare dell'agevolazione le società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 30 settembre 2023 si trasformano in società semplici.

BENEFICIARI DELL'ASSEGNAZIONE

1. Soci persone fisiche;
2. in mancanza di un'espressa limitazione soggettiva, possono essere anche soggetti diversi dalle persone fisiche, anche non residenti nel territorio dello Stato.

REQUISITI DEI BENEFICIARI DELL'ASSEGNAZIONE

- che tutti i soci risultino iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2022

ovvero

- che siano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022 (in altri termini il socio deve essere in grado di dimostrare di essere già socio prima del 30 settembre 2022 e che la sua iscrizione sia avvenuta, dopo il suddetto termine, per inerzia societaria).

- L'erede a seguito di accettazione di eredità, qualora risulti in continuità nel possesso della partecipazione del de cuius, può usufruire dell'agevolazione.

OGGETTO

Premesso che la finalità della disciplina è rivolta a favorire la fuoriuscita di quei beni che non sono direttamente utilizzati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali, sono stati individuate le caratteristiche dei beni che possono essere assegnati, tenendo conto di quanto disposto dalla norma e dei successivi chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con circ. 26, del 1° giugno 2016, in base alla quale:

".....Possono essere assegnati in regime agevolato solo beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, ***vale a dire diversi da quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa*** *da parte della società.*

Si definiscono strumentali per destinazione quegli immobili che hanno come unico impiego quello di essere "direttamente utilizzati" nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali, senza risultare idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale sono inseriti.

Sono, quindi, assegnabili in modo agevolato gli immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, vale a dire:

- *quelli strumentali per natura, sempre che siano concessi in locazione, comodato, o, comunque, non direttamente utilizzati dall'impresa;*
- *quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;*
- *quelli che concorrono a formare il reddito d'impresa secondo le disposizioni di cui all'art. 90 del T.U.I.R.*

Sono, invece, esclusi dall'agevolazione i beni immobili i quali, pur essendo per le loro caratteristiche qualificabili tra quelli strumentali per natura, in quanto non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, sono tuttavia utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del loro possessore.

Sono, invece, agevolabili in quanto si considerano "non strumentali per destinazione" quegli immobili che, pur concorrendo alla determinazione del reddito d'impresa che la società consegue, si caratterizzano per il fatto di costituire beni oggetto dell'attività d'impresa e di essere suscettibili di produrre un loro autonomo reddito attratto al reddito d'impresa (quali, in generale, gli immobili locati a terzi).

Appartengono a tale categoria, gli immobili posseduti dalle società che hanno per oggetto la gestione di immobili, in quanto gli stessi sono idonei a produrre un autonomo reddito (quello che deriva dalla loro locazione) ancorché, per principio di attrazione, lo stesso concorra alla unitaria determinazione del reddito di impresa..... ".

TERMINE

Seguendo pedissequamente la disposizione di cui al comma 100, l'assegnazione deve essere deliberata entro il 30 settembre 2023 ed entro lo stesso termine deve essere effettuato il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta per l'intero o ratealmente per il 60% ed il residuo 40% entro il 30 novembre 2023.

Si rileva che, tenendo buoni i chiarimenti di cui alla circolare 26/E/2016, l'assegnazione agevolata dovrebbe perfezionarsi con l'esercizio dell'opzione in dichiarazione dei redditi, con conseguenza che in caso di ritardo, insufficiente o omesso pagamento l'importo indicato sia iscrivibile a ruolo, ferma restando la possibilità per la dichiarante di avvalersi del ravvedimento operoso.

BASE DI CALCOLO

La regola generale dispone che l'imposta sostitutiva vada calcolata sulla differenza tra valore normale del bene e valore fiscalmente riconosciuto del bene.
Qualora si tratti di assegnazione di immobili, in deroga all'art. 9 del T.U.I.R, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva da versare, tenuto conto che la determinazione del valore normale può avvenire (circ. 26/E/2016) *"... applicando all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità disposte dal primo periodo del c. 4 dell'articolo 52 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al DPR. n. 131/1986"... .*
In tal caso, la base di calcolo dell'imposta non può essere inferiore al minore dei due valori (valore rideterminato mediante utilizzo della rendita catastale – valore normale).

MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE

- attraverso la distribuzione di utili, ripartizione di riserve o di capitale, riduzione di capitale sociale.
- l'assegnazione può essere destinata solo a taluni soci anziché alla generalità di essi e a ogni assegnatario possono contestualmente essere assegnati sia beni agevolabili che beni non agevolabili, oltre che quote di utili.

In caso di utilizzo di una riserva in contropartita dell'assegnazione, il valore di quest'ultimo non può essere inferiore al valore contabile, poiché configura un utilizzo di patrimonio superiore al valore del bene estromesso. Infatti, come noto il patrimonio rappresenta una tutela per i terzi in termini di solvibilità dell'azienda e se utilizzato anche come espediente per estromettere capitale destinandolo a favore di un socio a scapito di altri, può avere rilevanza penale.
Particolare attenzione va posta in caso di utilizzo di riserve in sospensione d'imposta in contropartita dell'assegnazione, le quali generatesi a seguito di disposizioni normative eccezionali, ad esempio le rivalutazioni, possono essere utilizzate per annullare gli effetti dell'assegnazione dietro applicazione di un'imposta sostitutiva del 13%.
Inoltre, si precisa che essendo **la delibera assembleare** di assegnazione operata nell'anno 2023, la corresponsione di dividendi (in natura) non usufruisce della norma transitoria di cui alla Legge di bilancio n. 205/2017, in tema di tassazione degli utili corrisposti ai soci, generando in capo ad essi l'applicazione di una ritenuta a titolo d'imposta del 26% sugli utili corrisposti alle persone fisiche a prescindere che sia tratti di possessori di partecipazioni qualificate e/o non qualificate come disposto dall'art. 27, comma 1 del D.P..R. n. 600/73.
L'imposta sostitutiva va rilevata ed imputata per competenza all'esercizio 2022.
L'assegnazione di un bene può generare teoricamente una plusvalenza, un'operazione neutra o una minusvalenza sia civilistica, sia fiscale.
L'ipotesi di minusvalenza resta per lo più teorica.
Infatti, se si tiene conto dei coefficienti di ammortamento della maggior parte dei beni, fatta eccezione per quelli a rapido superamento tecnologico, generalmente in fase di assegnazione si rileva una plusvalenza, poiché difficilmente il valore commerciale o di mercato di un bene difficilmente subisce un calo vertiginoso. Si prenda ad esempio un autoveicolo, che a prescindere dalle limitazioni fiscali, subisce un ammortamento ordinario del 25% annuo, difficilmente allo scadere dei quattro anni ha un valore di mercato pari a € 0,00 e tranquillamente genera una plusvalenza in caso di assegnazione.
A maggior ragione, nel caso di un immobile, questi potrebbe addirittura subire una rivalutazione nel tempo del suo valore.

RILEVAZIONI CONTABILI

Tenuto conto di quanto appena detto, si supponga che dopo aver conseguito degli utili di esercizio (€ 100), si deliberi la loro distribuzione, tra cui l'assegnazione di un immobile (costo storico € 50, fondo amm. € 20) ad uno dei soci.
Contabilmente, in partita doppia dopo aver rilevato l'utile di esercizio, si rileverebbe l'assegnazione dell'utile ai soci come segue:

Ipotesi A ***valore contabile = valore normale = valore catastale = "prezzo"di assegnazione***

1) rilevazione del riparto (supponendo la presenza di 3 soci):

descrizione	Dare	avere
utile di esercizio	100	
socio 1 c/dividendo		30
socio 2 c/dividendo		40
socio 3 c/dividendo		30

2) eliminazione dell'immobile dalla contabilità (supponendo che il socio 3 sia l'assegnatario dell'immobile):

socio 3 c/dividendo	30	
fondo ammort. Immobile	20	
immobile assegnato		50

Riepilogando ci ritroviamo un valore fiscalmente riconosciuto dell'immobile assegnato di € 30,00 che non determina plusvalenze.

Ipotesi B ***valore contabile < valore catastale = "prezzo"di assegnazione < valore normale***

Supponendo che:
- il valore normale ammonta ad € 50,00
- il valore ricostruito sulla base della rendita catastale coincidente con valore contabile € 40,00
- valore contabile immobile € 30,00
- valore di assegnazione € 40,00

si determinerebbe una plusvalenza civilistica di € 10,00.

socio 3 c/dividendo	30	
fondo ammort. Immobile	20	
immobile assegnato		40
Plusvalenza		10

In questo caso si è determinata una plusvalenza civilistica di € 10,00 (la società ha ceduto al socio per € 30,00 un bene, tenendo conto del valore catastale di € 40,00 pur essendo il valore normale pari a € 50,00)
Questa casistica espressamente specificata al comma 102 della "Manovra" si manifesta allorché la società decida di cedere l'immobile ad un "prezzo" inferiore al valore normale.
Partendo dal presupposto che fiscalmente l'imposta sostitutiva va applicata alla differenza positiva risultante fra il

valore normale ed il valore fiscalmente riconosciuto, in applicazione della norma la società può abbattere il differenziale determinatosi tra valore normale e valore contabile utilizzando, se più favorevole, in luogo del valore normale il valore applicando il valore catastale rivalutato con i criteri di calcolo dell'imposta di registro *ex* D.P.R. n. 131/86.

valore catastale	€ 40,00
valore contabile	€ 30,00
Plusvalenza civilistica/fiscale	€ 10,00

In partita doppia sorge la necessità di rilevare la plusvalenza di € 10,00 e di conseguenza in bilancio, fra i ricavi alla voce A5 "altri ricavi e proventi" del conto economico.

Se non ci fosse l'opzione di cui al comma 102, la base di calcolo dell'imposta sostitutiva sarebbe determinata dalla plusvalenza generata fra:

Esempio:
- valore contabile immobile € 30,00
- valore catastale € 40,00
- valore normale € 50,00
- valore di assegnazione € 50,00

valore contabile	€ 30,00
valore normale = prezzo di assegnazione	€ 50,00
plusvalenza civilistica = plusvalenza fiscale	€ 20,00

Imposta sostitutiva dovuta € 20* 8% = € 1,60

In tal caso, considerato che la plusvalenza civilistica di € 20,00 rileva in bilancio fra "Altri ricavi e proventi" di cui al punto A5 del conto economico e, tenuto conto che con l'applicazione dell'imposta sostitutiva il maggior ricavo derivante dall'imputazione della plusvalenza in bilancio deve essere neutralizzato ai fini fiscali, il valore rilevato fra le componenti positive del conto economico necessita di una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Riguardo all'imposta sostitutiva, questa deve essere imputata al periodo d'imposta 2022, rilevandola contabilmente come segue:

31-dic

	imposta sostitutiva	€ 1,60	
	erario c/imposta sostitutiva		€ 1,60

Con versamento dell'imposta sostitutiva dovuta:

30/09/x+1

30/11/x+1	erario c/imposta sostitutiva € 1,60*60%	€ 0,96	
	Banca		€ 0,96
	erario c/imposta sostitutiva 1,60*40%	0,64	
	banca		0,64

CALCOLO DI CONVENIENZA PER IL FUTURO ASSEGNATARIO DEL BENE: NON ELUSIVITÀ DELL'OPERAZIONE

Una riflessione va fatta dal punto di vista del socio assegnatario, poiché in fase di assegnazione con delibera assembleare, nel momento in cui la società fosse a conoscenza che il socio intendesse disfarsi del bene assegnato sarebbe auspicabile non optare per il valore di derivazione catastale bensì per il valore di normale se maggiore, poiché seppur la società fosse assoggettata ad un'imposta sostitutiva più onerosa (pari all'8 %) rispetto a quanto sarebbe applicabile con l'opzione di cui al comma 102, procurerebbe un vantaggio fiscale al socio in caso di rivendita, entro il quinquennio, del bene assegnato.

Infatti, mentre la società subirebbe oggi un'imposta sostitutiva agevolata all'8% (tenuto conto della neutralità dell'operazione e come tale non elusiva), il socio persona fisica assoggetterebbe la plusvalenza da rivendita del bene nel quinquennio ad imposta ordinaria per scaglioni IRPEF, come disposto dall'art. 67 del TUIR, in conseguenza di un differenziale minore tra valore di mercato e valore fiscalmente riconosciuto di assegnazione, rispetto ad un valore fiscalmente riconosciuto più alto in sede di assegnazione.

INCIDENZA AI FINI IVA

Ai fini IVA, la base imponibile su cui applicare l'imposta è determinata dal prezzo di cessione/assegnazione del bene, seguendo le regole ordinarie di cui al D.P.R. n. 633/72.

Quindi, in caso di assegnazione di un bene per € 30,00, l'IVA addebitata in fattura dalla società sarebbe pari ad € 30,00*22%.

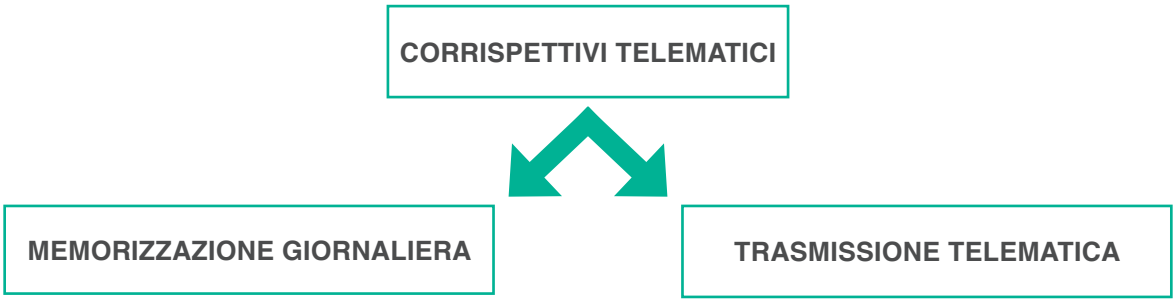
I corrispettivi oltre la mezzanotte: pub, birrerie, farmacie e ... i cenoni di capodanno

A cura di **Emanuela Ardillo**

Sembrava un tema risolto definitivamente quello dei corrispettivi a cavallo di due giorni, ma la svolta ai corrispettivi elettronici ha rimesso in discussione tutto. Pur essendo trascorso ormai un po' di tempo dall'introduzione, ora che dobbiamo non solo chiudere un periodo di liquidazione, ma l'intera annualità IVA, è opportuno prendere le giuste, o almeno consapevoli, decisioni prima di archiviare definitivamente il 2022. Nonostante la tecnologia sia l'indispensabile veicolo in grado di traghettarci verso le semplificazioni, tutte le volte che la normativa a supporto dell'innovazione non si cala nell'operatività quotidiana, si scoprono nuove e diverse difficoltà che richiedono forse ancor più tempo e attenzione rispetto al passato e così anche la semplice operazione di registrazione dei corrispettivi inaspettatamente si complica.

LA MEMORIZZAZIONE E LA TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI

A partire dal 1° gennaio 2020 sono entrate in vigore le nuove disposizioni per la memorizzazione e la trasmissione telematica dei corrispettivi. In particolare, tutti gli operatori economici che hanno la possibilità di rendicontare le vendite e le prestazioni attraverso il registro dei corrispettivi, sono soggetti ai corrispettivi elettronici. Per commercianti al minuto e assimilati, ristoratori, albergatori, esonerati dall'obbligo di emissione della fattura, è ora previsto l'obbligo della memorizzazione giornaliera e della trasmissione telematica dei corrispettivi. Si tratta, in pratica, di due adempimenti diversi che seguono regole diverse.



Le operazioni di memorizzazione e di trasmissione telematica dei corrispettivi devono essere effettuate mediante il **REGISTRATORE TELEMATICO** (più brevemente **RT**), che è lo strumento tecnologico che garantisce l'inalterabilità e la sicurezza dei dati.
La **MEMORIZZAZIONE GIORNALIERA** dei corrispettivi deve essere assolta con riferimento al momento impositivo IVA. Il termine entro cui i dati dei corrispettivi devono essere memorizzati, utilizzando l'RT o la procedura web "documento commerciale online", è il momento di ultimazione o di effettuazione dell'operazione, coincidente con il pagamento o la consegna del bene.
La **TRASMISSIONE TELEMATICA** dei corrispettivi all'Agenzia delle Entrate deve essere effettuata entro i 12 giorni successivi. Grazie alla connessione a internet, il Registratore Telematico trasmette all'Agenzia delle Entrate il tracciato XML, che contiene i dati riepilogativi di tutti i documenti commerciali (ex scontrini fiscali) memorizzati ed emessi.
La fase di memorizzazione ed emissione dei documenti commerciali al momento di effettuazione delle operazioni, può avvenire anche se l'RT non è connesso in rete, mentre per la trasmissione telematica è necessaria una connessione attiva al momento della chiusura giornaliera dell'RT.

ATTENZIONE
Non tutti i corrispettivi devono essere elettronici. Le operazioni rientranti nel commercio elettronico indiretto sono assimilate alle vendite per corrispondenza. Pertanto, esse sono escluse dall'obbligo di memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi.

TERMINE DI INVIO DEI CORRISPETTIVI TELEMATICI

I corrispettivi elettronici devono essere memorizzati uno a uno e giorno per giorno. Nel caso in cui si opti per la procedura web ogni singolo documento commerciale è immediatamente a disposizione dell'Agenzia delle Entrate. Nel caso in cui, invece, si opti per l'RT sarà comunque necessario effettuare un'operazione di chiusura giornaliera simile a quella che si era soliti lanciare a fine giornata anche al tempo dell'ormai in disuso vecchio registratore di cassa.
Con questa operazione i dati memorizzati verranno aggregati e, in automatico (quindi senza alcun ulteriore intervento dell'esercente), l'RT predispone e sigilla elettronicamente il file contenente i dati complessivi dei corrispettivi della giornata lavorativa e trasmette tale file al sistema dell'Agenzia delle Entrate.
L'RT dopo la chiusura di cassa prova a collegarsi con i server dell'Agenzia e, non appena il canale di colloquio è attivo, trasmette il file. Se al momento di chiusura di cassa si verificano problemi di connettività alla rete internet che impediscono l'invio dei dati, non si incorre in alcuna sanzione. La trasmissione del file sigillato deve avvenire entro 12 giorni, quindi si potrà assolvere l'adempimento o riconnettendo l'RT alla rete internet in un altro momento o copiando il file dei corrispettivi (sigillato dall'RT) su una memoria esterna (per esempio una chiavetta USB) e utilizzando l'apposita funzionalità di upload di tale file presente nel portale "Fatture e Corrispettivi".
È facile comprendere che chi usa la procedura WEB *"documento commerciale online"*, messa a disposizione gratuitamente dall'Agenzia delle Entrate nel portale "Fatture e Corrispettivi" (di solito esercenti con un numero limitato di operazioni), non deve lanciare alcuna chiusura giornaliera in quanto i dati sono memorizzati di volta in volta con ogni singolo documento commerciale online emesso.
Grazie alla nuova tecnologia dei registratori telematici, anche se non è richiesto alcun intervento specifico da parte dell'esercente per la procedura informatica di creazione del file xml, per l'apposizione del sigillato e per la successiva trasmissione, l'operazione quotidiana di chiusura di cassa avviene su impulso dell'esercente. Se l'esercente non la effettua o la effettua in ritardo, si verificheranno ripercussioni su tutto il flusso di dati e adempimenti che da essa hanno origine.
L'operazione di chiusura giornaliera rimane, quindi, il passaggio fondamentale per il corretto funzionamento della procedura legata ai corrispettivi elettronici e va posta particolare attenzione al momento della chiusura giornalie-

ra dell'RT, poiché è in quel momento che viene prodotto e sigillato il file che contiene gli aggregati da trasmettere in Agenzia delle Entrate, usati per la predisposizione dei registri IVA precompilati, delle Lipe e, da quest'anno, della Dichiarazione IVA precompilata.

LO SCONTRINO DI CHIUSURA OLTRE LA MEZZANOTTE

Un aspetto che richiede particolare attenzione riguarda l'ipotesi della chiusura dei dati giornalieri trasmessa telematicamente oltre la mezzanotte, intendendo per tale fattispecie non tanto la semplice trasmissione del file oltre alla mezzanotte che, come abbiamo detto, può avvenire entro 12 giorni, ma la vera e propria generazione del file di chiusura attivata dopo la mezzanotte.

Nel settore della ristorazione, ma non solo, è facile imbattersi in attività che pur iniziando in un giorno la loro apertura quotidiana, terminano la propria attività dopo le ore 24:00.

Nonostante dal 1° gennaio 2022 i registratori telematici e i server RT siano stati adeguati al nuovo tracciato *"tipi dati per i corrispettivi"* versione 7.0, le modifiche introdotte non hanno ancora affrontato la gestione dei corrispettivi a cavallo di due giorni. Con il nuovo tracciato sono state implementate le informazioni su lista e natura delle operazioni commerciali (ed è un passo avanti), la suddivisione dei corrispettivi per aliquota IVA e natura delle operazioni non imponibili, l'indicazione dell'eventuale applicazione del meccanismo della ventilazione dei corrispettivi, la gestione dei corrispettivi non riscossi per cessioni di beni consegnati e al netto dei valori di resi e annulli, ma nessun aggiornamento è stato pensato per quanto riguarda il trattamento dei file, trasmessi dopo le 24:00, che il sistema continua a registrare nel giorno di invio.

In questo modo registri IVA, dichiarazione IVA e liquidazioni periodiche in genere, rischiano di essere elaborati sulla base di dati trasmessi, o letti, in modo errato a causa di uno "sfasamento" di dati dei corrispettivi dovuto alla tempistica con la quale gli stessi vengono trasmessi all'Agenzia delle Entrate ogni volta che la chiusura di cassa viene effettuata dopo la mezzanotte.

Non sono pochi i casi di attività che si protraggono oltre alle ore 24:00 del giorno in cui la stessa inizia. Basti pensare ai ristoratori, ai pub, alle farmacie e tanti altri ancora.

Chi deve gestire i corrispettivi di questi operatori deve conoscere quali siano le procedure da adottare per il corretto calcolo dell'IVA, poiché la trasmissione telematica (a differenza di quanto avveniva in passato) delle chiusure effettuate dopo la mezzanotte determina, inesorabilmente, un disallineamento tra la predetta data di emissione dei documenti commerciali e la data di imputazione temporale del corrispettivo ai fini della liquidazione periodica dell'IVA, soprattutto se le registrazioni ai fini IVA avvengono tramite il recupero dei corrispettivi attraverso i nostri software dal portale "Fatture e Corrispettivi" e non più con l'inserimento dei dati dal foglio riepilogativo dei corrispettivi compilato giornalmente dall'esercente.

ATTENZIONE

La problematica non si pone nel caso in cui il contribuente utilizzi l'applicazione *"documento commerciale online"* invece che l'RT per la gestione dei corrispettivi elettronici, posto che con tale applicazione ogni documento commerciale viene immediatamente memorizzato dal sistema, con la sua specifica data di emissione, il tutto in tempo reale.

Si pensi, ad esempio, al caso che dovremo trattare in questi giorni per chiudere le liquidazioni IVA, del ristoratore che non ha potuto per ovvi motivi di servizio effettuare la chiusura dell'RT entro le ore 24:00 del giorno 31 dicembre e ha quindi effettuato la chiusura e la trasmissione dei dati il 1° gennaio dell'anno successivo.

Anche se quello richiamato è solo una particolare giornata dell'anno, non si deve cadere nell'errore di pensare che succede talmente raramente da non richiedere particolare attenzione. Questa casistica si ripete con frequenza tutto l'anno per tutti quei c.d. "locali notturni", per i quali l'orario di operatività si protrae oltre la mezzanotte e se all'interno del mese o del trimestre non crea particolari problemi in termini di corretta liquidazione dell'IVA,

con riferimento all'ultimo giorno del mese o del trimestre può comportare il ritardo nel versamento della stessa.
Non è certo un problema nato oggi, le attività con orario di apertura a cavallo di due giorni ci sono sempre state. Tuttavia prima dell'avvento dei corrispettivi telematici, il problema sembrava completamente risolto.
Pur confermando la regola base che lo scontrino di chiusura giornaliera andava emesso nel corso della giornata, entro le ore 24:00, l'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 12/E (quesito 18.1) del 8/4/2016, aveva definitivamente riconosciuto ai pubblici esercizi e in generale a tutte le attività che si protraevano oltre la mezzanotte, la possibilità di emettere lo scontrino di chiusura giornaliera al termine dello svolgimento dell'attività anche dopo le ore 24:00, a condizione che i relativi corrispettivi fossero "imputati" al giorno precedente. Tornando al nostro ristoratore e alla scintillante notte di San Silvestro, sulla base di tale prassi un contribuente poteva emettere lo scontrino di chiusura giornaliera al termine dell'effettivo svolgimento dell'attività (anziché entro la mezzanotte) con riferimento al giorno precedente.
A sostegno della sua tesi, nella Circolare n. 12/E/2016 l'Agenzia richiamava innanzitutto quanto disposto dall'art. 1, comma 4, DPR n. 544/99 in materia di attività di intrattenimento e spettacolo, in base al quale:

> *"Al termine di ogni giorno di attività è emesso dall'apparecchio misuratore fiscale un documento riepilogativo giornaliero degli incassi. Per gli esercizi la cui attività si protrae oltre le ore ventiquattro, il documento riepilogativo è emesso al termine dell'effettivo svolgimento dell'attività con riferimento alla data di inizio dell'evento".*

Ancorché la citata disposizione fosse "dettata per gli esercenti attività di intrattenimento e spettacolo", nella Circolare l'Agenzia chiariva che la stessa era applicabile

> *"anche agli esercizi commerciali con attività protratta oltre la mezzanotte, con conseguente possibilità di emettere lo scontrino di chiusura giornaliera «al termine dell'effettivo svolgimento dell'attività, con riferimento alla data di inizio dell'evento (quindi anche oltre la mezzanotte)»".*

Così, ad esempio, per la stessa Agenzia delle Entrate, lo scontrino di chiusura emesso alle ore 02:00 del 14/5/2016 avrebbe dovuto essere annotato come corrispettivo del 13/5/2016.
Fin qui tutto sembrava chiaro e risolto, ma poi nel 2020 è iniziata l'era dei corrispettivi telematici.
Nel Provvedimento dell'Agenzia Entrate del 20 dicembre 2019, n. 1432217 – Allegato specifiche tecniche, in tema di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri, è specificatamente riportato quanto segue:

> ***"I dati dei corrispettivi trasmessi si considereranno riferiti alla data riportata nel campo dell'allegato "Allegato – Tipi Dati per i Corrispettivi".*** *In caso di chiusura di cassa oltre le ore 24 del giorno di apertura, al fine di una corretta imputazione dei dati dei corrispettivi e liquidazione IVA - soprattutto con riferimento ai giorni a cavallo del periodo di liquidazione – sarà quindi utile effettuare una prima chiusura di cassa entro le ore 24 del giorno di apertura."*

Pertanto, sulla base del Provvedimento, non sembrano rimanere molte possibilità. L'unico comportamento corretto sarebbe quello di effettuare la chiusura giornaliera e la trasmissione telematica entro le ore 24:00 del giorno di apertura. Tuttavia, qualora ciò non sia per qualsiasi ragione possibile, a costo di far emergere un disallineamento con i dati trasmessi, non rimane che riappellarsi ai chiarimenti della Circolare n. 12/E/2016, con conseguente possibilità di imputare il corrispettivo al giorno di apertura anche se il dato telematico è stato trasmesso dopo le ore 24:00 (e, quindi, il giorno successivo a quello di apertura).
Alcuni ritengono cosa utile anche segnalare l'"anomalia" utilizzando l'apposita funzione nell'area del sito "Fatture e Corrispettivi" dell'Agenzia delle Entrate. È evidente che ciò appare fattibile solo se la problematica si riferisce a qualche sporadica occasione, ma se si ripete con costanza, o anzi rappresenta la quotidianità, è impensabile riuscire a gestire l'annotazione per ogni file trasmesso dopo la mezzanotte.

Il Provvedimento e la Circolare propongono, quindi, due comportamenti diversi e in contraddizione l'uno con l'altro. Il problema è che la procedura descritta dalla (vecchia) Circolare n. 12/E/2016 non è fattibile con un Registratore Telematico, posto che questo strumento posticipa la data del corrispettivo, mentre tale Circolare concedeva possibilità di evitare la chiusura cassa alla mezzanotte, imponendo di anticipare il corrispettivo al giorno di inizio servizio.

I CORRISPETTIVI DEL 31/12/2022

Come abbiamo già avuto modo di accennare, è caratteristica di alcune attività (ristoranti, pub, fast-food, birrerie, farmacie, ecc.) iniziare la giornata lavorativa in un giorno e chiuderla dopo le ore 24:00 del giorno seguente. In tali casi è facile capire che un problema è quello di come gestire la chiusura del Registratore Telematico con relativo invio dei dati all'Agenzia delle Entrate.
Scomodiamo ancora, a beneficio del nostro esempio, il ristoratore che, tutto intento sin dal tramonto a organizzare la sua sala, tirata a lustro per ospitare il veglione di fine anno, vedrà i commensali raggiungere l'apice dei festeggiamenti proprio allo scoccare della mezzanotte.
Nel caso della notte del 31/12/2022, in rigoroso rispetto del sopracitato Provvedimento del 2019, il comportamento del ristoratore avrebbe dovuto essere il seguente:

31/12/2022 ore 18:00 → apertura cassa
31/12/2022 ore 23:59 → chiusura cassa
01/01/2023 ore 00:01 → apertura cassa
01/01/2023 ore 02:00 → chiusura cassa

Solo in tal modo il Registratore Telematico avrebbe generato file idonei a imputare correttamente i corrispettivi nelle due diverse giornate lavorative. Ma molto probabilmente scopriremo che tra un brindisi e delle girandole molto è stato fatto a mezzanotte tranne che fermarsi per effettuare la chiusura e la riapertura della cassa, trovandoci di conseguenza un flusso (eccezionale) di corrispettivi nella giornata del 1° gennaio 2023 comprensivo dei corrispettivi del 31 dicembre 2022, se non addirittura due flussi di corrispettivi in quella giornata, uno riferito alla chiusura effettuata a fine festeggiamenti della notte di San Silvestro e uno riferito alla chiusura giornaliera del primo giorno lavorativo dell'anno 2023.
Vediamo un esempio. Per l'esercente che ha effettuato la chiusura di cassa alle ore 01:52, il file risulterà trasmesso, salvo ritardi dovuti a una lenta connessione o imprevisti sulla rete, quasi in contemporanea.

Dettaglio corrispettivo

Registratore telematico

Invio effettuato dalla partita IVA [redacted] Rilevazione effettuata il **01/01/2023 01:52** - Identificativo invio: [redacted]
Data e ora trasmissione: **01/01/2023 01:53**
Matricola dispositivo: [redacted]

Dati contabili del corrispettivo

Numero linea	Aliquota IVA	Imponibile vendite	Imposta vendite	Natura	Ventilazione IVA	Codice attività	Riferimento normativo	Resi	Annulli	Totale corrispettivi non riscossi
1	4.00 %	0,00 €	0,00 €			561011		0,00 €	0,00 €	0,00 €
2	5.00 %	0,00 €	0,00 €			561011		0,00 €	0,00 €	0,00 €
3	10.00 %	20.946,18 €	2.094,62 €			561011		0,00 €	0,00 €	0,00 €
4	22.00 %	0,00 €	0,00 €			561011		0,00 €	0,00 €	0,00 €
5	0.00 %	0,00 €	0,00 €	Esenti		561011		0,00 €	0,00 €	0,00 €
		Totale: 20.946,18 €	Totale: 2.094,62 €					Totale: 0,00 €	Totale: 0,00 €	Totale: 0,00 €

Se viene effettuata la chiusura di cassa alle 01:52 del mattino del giorno 1° gennaio 2023, al Sistema di Interscambio l'informazione perviene come corrispettivo del giorno 1° gennaio 2023, delineandosi così quello sfasamento dei dati IVA che può compromettere anche la corretta liquidazione del tributo, facendo slittare conseguentemente il versamento IVA da dicembre a gennaio di un altro anno.
Si tratta evidentemente di un problema per nulla trascurabile se si pensa a tutte le volte che questo "slittamento" al giorno successivo viene a verificarsi in una data che comporta il passaggio a un diverso mese/trimestre ai fini della liquidazione IVA.
Nessun problema se si segue pedissequamente il dettato del Provvedimento n. 1432217 del 2019. Ma quanti esercenti nella notte dell'ultimo dell'anno, nel momento più intenso dell'avvicinamento della mezzanotte con le bottiglie da stappare, sono riusciti effettivamente a farlo? E quanti con attività a cavallo di due giorni riescono effettivamente a farlo durante l'anno?
Nel tracciato trasmesso a seguito della chiusura dell'RT dopo la mezzanotte c'è un aggregato di dati che potrebbero essere riferiti tutti al giorno di aperura, nel caso in cui nessuno scontrino sia stato emesso dopo la mezzanotte, o un aggregato fatto in parte di corrispettivi datati il giorno prima e in parte di corrispettivi datati il giorno successivo. In entrambi i casi il dato verrà registrato dal sistema di interscambio come corrispettivi del giorno 1° gennaio 2023.
Ma non ci sono solo le difficoltà dell'esercente.
Ci sono anche le difficoltà operative di chi, come noi, deve recuperare i dati dei corrispettivi dall'Agenzia delle Entrate con i nostri software: dovremmo sempre chiedere agli operatori di compilare il foglio corrispettivi o verificare l'ora di trasmissione dei file, evitando di sfruttare la procedura di importazione automatica tanto comoda.
C'è inoltre una Agenzia delle Entrate che non può elaborare correttamente i registri IVA precompilati, le Lipe e la dichiarazione IVA precompilata, oltre al rischio di comunicazioni sorte proprio dal disallineamento dei dati trasmessi e utilizzati per il calcolo dell'IVA.
Tutte le novità introdotte, e sono state tante, non hanno risolto la problematica dello "sfasamento" di data dei corrispettivi dovuto alla modalità con la quale l'RT invia i dati all'Agenzia delle Entrate che si presenta quando la chiusura di cassa viene effettuata dopo la mezzanotte.
Servirebbe prima di tutto che l'Agenzia delle Entrate confermasse ancora validi i chiarimenti forniti dalla Circolare n. 12/E/2016, con conseguente possibilità di trasmettere il dato telematico dopo le ore 24:00 (e, quindi, il giorno successivo a quello di apertura), imputando però tutto il corrispettivo, automaticamente, al giorno in cui ha inizio l'apertura giornaliera, indipendentemente dall'ora e dal giorno dell'emissione. Conseguentemente in futuro i registratori telematici dovrebbero essere messi in condizione, con appositi aggiornamenti e nuovi *firmware*, di imputare al giorno precedente i dati della chiusura giornaliera avvenuta dopo la mezzanotte, così da poter rimediare nuovamente ai problemi di chi svolge attività che si protraggono oltre le 24:00. In alternativa, basterebbe prevedere una modifica al sistema che tenga conto della data del documento commerciale in modo da ripartire i corrispettivi correttamente e automaticamente sui due giorni.
Caduto l'obbligo dell'annotazione manuale dei corrispettivi giornalieri, sarebbe non solo auspicabile ma doveroso potersi affidare completamente all'importazione dei dati dallo SDI, altrimenti tra procedura di importazione e controllo dell'ora di invio di ogni singolo file, ci si impiega più tempo ora con la nuova tecnologia che con il vecchio caricamento manuale. Senza considerare i rischi di contestazione da parte dell'amministrazione finanziaria dovuti all'importazione dei file trasmessi oltre la mezzanotte e contabilizzati un giorno dopo.

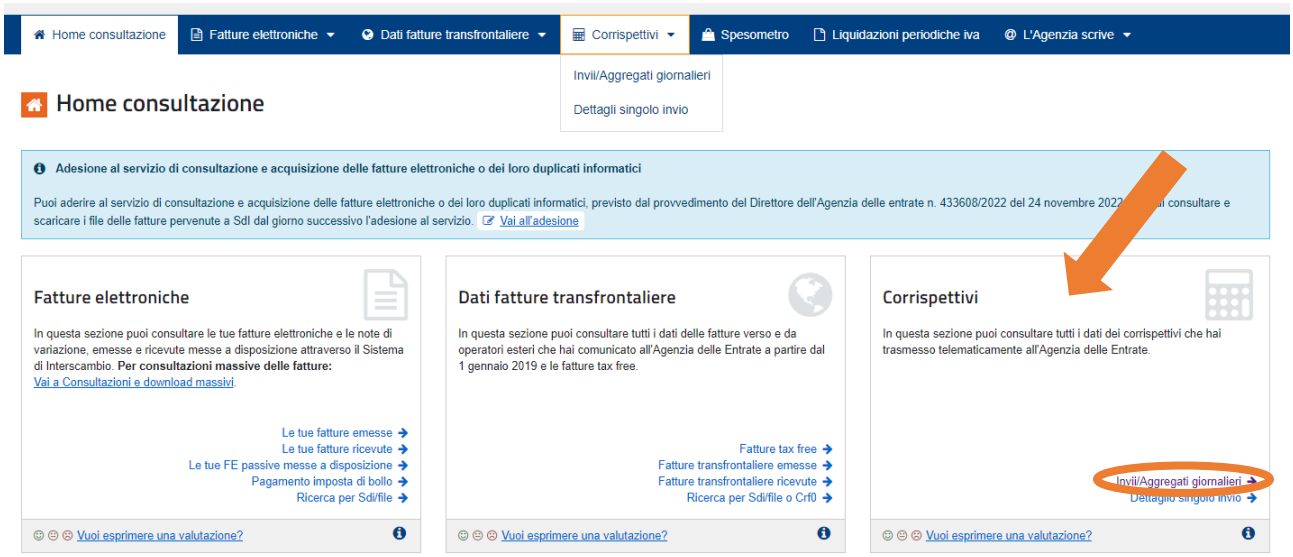
RISCHI CONNESSI ALLA CHIUSURA DELL'RT DOPO LA MEZZANOTTE

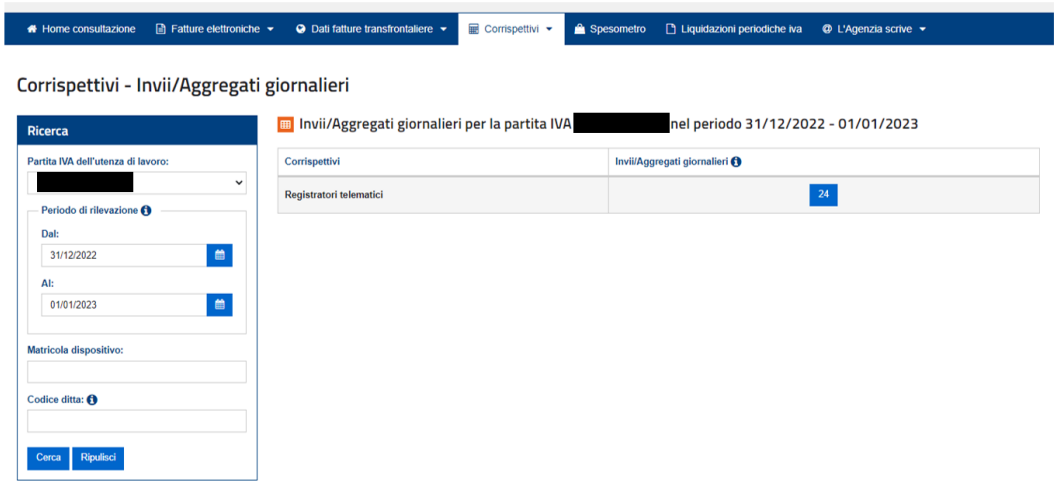
Ma quali sono le conseguenze per il contribuente che imputa il corrispettivo trasmesso il giorno 1° gennaio 2023 al giorno 31 dicembre 2022 evidenziando un disallineamento rispetto ai dati in possesso dell'Amministrazione finanziaria che invece ha "memorizzato" il dato come corrispettivo del 1° gennaio 2023? E quali, invece, quelle per il contribuente che prelevando i dati dallo SDI per la liquidazione dell'IVA e i dichiarativi connessi, mantiene la stessa competenza temporale che risulta all'Agenzia delle Entrate anche quando la giornata lavorativa e i cor-

rispettivi si riferiscono al giorno precedente?
Nessun problema se le chiusure dell'RT vengono fatte prima delle ore 24:00.
Se la chiusura avviene dopo la mezzanotte e contiene solo transazioni effettuate entro la mezzanotte, non vi è ombra di dubbio che quei corrispettivi debbano essere conteggiati nel giorno giusto antecedente alla chiusura.
Se la chiusura avviene dopo la mezzanotte e contiene in parte transazioni registrate entro la mezzanotte e in parte transazioni oltre, l'anticipazione del versamento dell'IVA al giorno precedente alla chiusura non dovrebbe esporre l'esercente a contestazioni, del resto è così che in passato l'Agenzia delle Entrate si è espressa.
Sembra invece più rischioso, seppur più semplice, importare i dati dallo SDI e lasciarli imputati nel giorno di trasmissione che è quello successivo alla rilevanza temporale ai fini IVA.
Certo, lo sfasamento può comportare l'emissione di comunicazioni ma dovrebbero essere gestibili con la spiegazione dei fatti.
Dunque, l'inevitabile conclusione è che fino a che non interviene l'Agenzia delle Entrate con chiarimenti e/o con aggiornamenti, sarà meglio attenersi alle "nuove" regole dettate a seguito dell'introduzione degli RT, prestando attenzione ai corrispettivi trasmessi l'ultimo giorno del mese o del trimestre e, nel caso, correggere l'imputazione automatica che i nostri software prelevano, valutando di anticipare la spiegazione nel riquadro destinato alle "anomalie" del portale "Fatture e Corrispettivi".
Una cosa è certa, importare i dati dei corrispettivi dallo SDI trasmessi dopo la mezzanotte imputandoli al giorno in cui termina lo svolgimento dell'attività e non al giorno in cui la stessa ha inizio, implica un'inosservanza sia di quanto previsto dalla Circolare del 2016 sia di quanto introdotto con il Provvedimento del 2019.
Parlare di sanzioni con un Provvedimento in contrapposizione a una Circolare e una procedura informatica elaborata dalla stessa Agenzia delle Entrate con forti limitazioni, è un azzardo. Tuttavia l'unico comportamento sicuro è quello di effettuare la chiusura prima della mezzanotte. Diversamente, l'imputazione manuale al giorno in cui ha inizio l'attività, che al massimo anticipa la tassazione di alcuni corrispettivi, non può ritenersi sanzionabile. Rimane, comunque, l'incognita sulla sanzionabilità della chiusura in ritardo dell'RT.

LE CONSEGUENZE REDDITUALI LEGATE ALLA DATA DI IMPUTAZIONE DEI CORRISPETTIVI PER LE CONTABILITÀ SEMPLIFICATE

Finora abbiamo affrontato il tema legato alla corretta imputazione della chiusura giornaliera ai fini della liquidazione dell'IVA, ma non sono irrilevanti nemmeno le conseguenze in termini di imputazione temporale dei componenti positivi di reddito per i soggetti che si trovano a operare nel regime di cassa semplificato con opzione per l'articolo 18, comma 5, D.P.R. 600/1973.
La registrazione ai fini IVA dei corrispettivi al 1° gennaio 2023 a causa della chiusura di cassa avvenuta dopo le ore 24:00, comporterebbe il rimando a un anno successivo della tassazione ai fini reddituali. Se per la contabilità ordinaria questo sarebbe comunque risolvibile, in quanto il principio di competenza ci consentirebbe di far rientrare nel reddito del 2022 i ricavi nello stesso anno maturati anche se annotati ai fini IVA nel 2023, per la contabilità semplificata si aggiungerebbe un ulteriore problema, connesso proprio alla gestione dei corrispettivi del 31/12/2022.
Per ciò e per quanto finora evidenziato anche ai fini IVA, è opportuno prima di registrare i corrispettivi del 31/12/2022 fare una verifica dal sito dell'Agenzia delle Entrate nell'area "Fatture e Corrispettivi" guardando anche i dati del 1° gennaio 2023.





Se i dati aggregati a seguito della chiusura della cassa nelle prime ore del 1° gennaio 2023 risultano imputati dall'Agenzia delle Entrate in quel giorno, il comportamento più corretto sulla base degli attuali documenti di prassi a disposizione, dovrebbe essere quello di anticiparne la registrazione, facendo attenzione a rilevare quei corrispettivi al 31/12/2022, con buona pace degli automatismi.

Il giorno e l'ora indicato di seguito alla espressione *"Rilevazione effettuata il"* indica il momento in cui è avvenuta la chiusura della cassa ed è il dato utile per determinare la corretta imputazione temporale dei corrispettivi. Anche il confronto con l'eventuale annotazione dell'esercente sul foglio corrispettivi (se ancora utilizzato) può

essere di aiuto. Inoltre, va ricordato che, come i vecchi registratori di cassa ormai in pensione, anche gli evoluti RT rilasciano all'atto della chiusura giornaliera il report di riepilogo che quindi ci può essere sempre fornito dall'esercente.

Poiché ormai le registrazioni dei corrispettivi vengono effettuate prelevando i file dall'Agenzia delle Entrate, bisognerà inoltre prestare attenzione alla importazione dei dati del 1° gennaio 2023 e intervenire manualmente sulla stessa al fine di non duplicare i ricavi rilevandoli sia manualmente nel 2022 sia tramite importazione automatica al 1° gennaio 2023.

Non va sottovalutata la necessità di imputare i corrispettivi del 31/12/2022 nel giusto anno anche in considerazione che alcuni esercenti potrebbero proprio contare su quei ricavi per sistemare un anno un po' difficile. Quindi prima di privarsi, soprattutto per le contabilità semplificate, di una fetta importante di componenti positivi di reddito, è il caso di verificare con il cliente e sul sito l'anno a cui imputare i frutti delle feste di capodanno.

A differenza di quanto succede ai fini IVA dove il problema si presenta a ogni cambio del mese/trimestre, ai fini reddituali l'attenzione va posta una sola vola all'anno, con riguardo ai corrispettivi del 31/12/2022 ed ecco che anche il cenone di San Silvestro si trasforma in una problematica di questa nuova e sempre rinnovata era di semplificazioni.

Le scritture di assestamento: il principio di competenza economica

A cura di **Pierfranco Santini** e **Alessio Zanoni**

La stesura delle scritture di assestamento rappresenta l'ultima fatica prima di procedere alla chiusura dell'intero esercizio contabile. È una tappa fondamentale e propedeutica per la redazione del bilancio d'esercizio. È la massima espressione del principio di competenza economica indicato nell'art. 2423-bis del Codice civile italiano. Quando ci si riferisce genericamente alle scritture di assestamento s'intende quell'insieme di scritture che servono a completare, integrare o rettificare costi o ricavi che sono caratterizzati da un disallineamento tra la propria manifestazione monetaria rispetto alla corrispondente manifestazione economica. Un corretto approccio alle scritture di assestamento non può prescindere dalla compilazione di un'apposita check list. In tal modo si riduce la possibilità di commettere errori e dimenticanze e, di conseguenza, di vedersi costretti a rifare l'intero bilancio.

Le scritture di assestamento sono effettuate dall'imprenditore alla fine del periodo amministrativo, allo scopo di rispettare il principio di **competenza economica** sancito dal primo comma, numero 3, dell'articolo 2423-bis del Codice civile. Il citato articolo specifica che *«si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento»*. Il principio trae origine dal fatto che la gestione aziendale, pur essendo è un fenomeno senza soluzione di continuità, per esigenze di verifica e controllo, deve essere suddivisa in diversi intervalli economici. Le scritture di assestamento hanno come fine ultimo proprio quello di poter dividere le operazioni gestionali che si susseguono in più periodi amministrativi, imputando correttamente i costi e i ricavi sostenuti e conseguiti durante un certo lasso temporale.
La competenza economica si basa su 3 corollari:

1. non si possono imputare al conto economico costi o ricavi quando nel periodo amministrativo in oggetto non siano stati conseguiti i relativi ricavi o sostenuti i costi correlati;
2. si devono stornare ricavi già conseguiti o costi già sostenuti dal risultato economico dell'esercizio quando i correlati costi e ricavi saranno sostenuti o conseguiti successivamente;
3. è necessario imputare al conto economico ricavi o costi che non si sono manifestati finanziariamente qualora siano già sostenuti i relativi costi o conseguiti i conseguenti ricavi.

Il rispetto della competenza economica impone che alla fine del periodo amministrativo si debbano redigere tutta una serie di scritture contabili per il solo fine di ottenere un corretto risultato economico di esercizio. Queste scritture si suddividono in 4 macrocategorie:

a) le scritture di completamento;
b) le scritture di integrazione;
c) le scritture di rettifica;
d) le scritture di ammortamento.

LE SCRITTURE DI COMPLETAMENTO

Le scritture di completamento hanno la funzione di rilevare nella contabilità aziendale costi o ricavi che sono interamente di competenza dell'esercizio, ma che non sono ancora stati contabilizzati poiché quantificabili nel loro esatto ammontare solo al termine del periodo amministrativo.
Le scritture tipiche riguardano:

a) i valori in cassa che sono valutati al loro valore nominale

Alcuni casi particolari che si potrebbero verificare si riferiscono a possibili ammanchi di denaro in cassa oppure alla presenza di banconote false. Queste situazioni danno origine a componenti straordinari di reddito che dovranno essere rilevati nel conto sopravvenienze passive. Ecco la scrittura contabile:

CONTO	DESCRIZIONE	DARE	AVERE
SOPRAVVENIENZE PASSIVE	riscontrato ammanco di cassa	50,00	
DENARO IN CASSA	riscontrato ammanco di cassa		50,00

b) i fondi disponibili e indisponibili, presenti nel valore nominale dei conti correnti bancari e postali. È necessario fare due precisazioni:

- gli interessi attivi rappresentano un **ricavo d'esercizio** per il loro importo lordo e rappresentano una **variazione finanziaria positiva** del conto interessi attivi da liquidare per il loro importo netto. Sono gravati da una ritenuta a titolo d'acconto pari al 26% che viene rilevata nel conto **erario c/ritenute subite**;
- gli interessi passivi invece, così come le spese bancarie, danno luogo a un **costo d'esercizio** e a una **variazione finanziaria negativa** nel conto interessi passivi e oneri bancari da liquidare.

Di seguito si riportano le scritture contabili delle 2 fattispecie.

CONTO	DESCRIZIONE	DARE	AVERE
INTERESSI ATTIVI DA LIQUID.	capitalizzato saldo competenze a ns. favore	740,00	
RITENUTE SUBITE ALLA FONTE	ritenuta 26% su interessi banca x	260,00	
INTERESSI ATTIVI BANCARI	interessi lordi maturati a ns. favore		1.000,00

CONTO	DESCRIZIONE	DARE	AVERE
INTERESSI PASSIVI BANCARI	interessi a ns debito 4° trimestre banca Y	700,00	
SPESE BANCARIE DIVERSE	spese di conto addebitate dalla banca Y	75,00	
INT.PASS. ED ONERI DA LIQUID.	competenze a ns debito 4° trimestre banca Y		775,00

LE SCRITTURE DI INTEGRAZIONE

Le scritture di integrazione hanno lo scopo di rilevare costi e ricavi che avranno la loro manifestazione finanziaria in futuro, ma che sono di competenza dell'esercizio che si chiude.
I componenti di reddito che si rilevano sono misurati da variazioni nei valori finanziari presunti e fanno riferimento a **crediti e debiti da liquidare** alla fine dell'esercizio. Sono ricavi e costi futuri ma di competenza, per i quali, a

fine esercizio, l'azienda non ha ancora emesso o ricevuto il relativo documento contabile.
Rientrano in tale classificazione:

a) le fatture da ricevere e le fatture da emettere

Per quanto attiene alle prime, vanno rilevate al termine del periodo amministrativo e sono acquisti per i quali non si è ancora in possesso della fattura ma per i quali l'operazione risulta conclusa. Gli esempi più classici fanno riferimento a fatture per energia elettrica, acqua, o per la telefonia.
In questo caso la registrazione contabile sarà la seguente:

CONTO	DESCRIZIONE	DARE	AVERE
ENERGIA ELETTRICA/ACQUA/TELEF.	fattura da ricevere per utenze	520,00	
FORNITORI C/FATTURE DA RICEVERE	fattura da ricevere per utenze		520,00

Per quanto concerne le fatture da emettere, trattasi di operazioni attive di competenza, la cui fattura non risulta ancora emessa, in quanto non si è ancora realizzato il presupposto impositivo dell'Iva.
La registrazione contabile sarà come segue:

CONTO	DESCRIZIONE	DARE	AVERE
CLIENTI V/FATTURE DA EMETTERE	servizio da fatturare alla ditta XX	1.000,00	
RICAVI PER SERVIZI	servizio da fatturare alla ditta XX		1.000,00

Può trattarsi anche di fatture il cui presupposto impositivo si è già originato, ma il cui documento verrà emesso entro il 15 del mese successivo a quello di riferimento. Si pensi al caso delle merci già consegnate al cliente a dicembre, la cui fattura è stata emessa nell'anno successivo con data 5 gennaio. In questo caso bisogna ricordarsi che l'Iva esposta nella futura fattura dovrà partecipare alla liquidazione Iva del mese di dicembre. La scrittura da fare a fine esercizio sarà la seguente:

CONTO	DESCRIZIONE	DARE	AVERE
CLIENTI V/FATTURE DA EMETTERE	merci da fatturare alla ditta XX	1.220,00	
IVA NOSTRO DEBITO	Iva da inserire nella liquidazione di dicembre		220,00
MERCI C/VENDITE	merci da fatturare alla ditta XX		1.000,00

b) i crediti e i debiti riscuotibili o pagabili in via posticipata per periodi interamente maturati alla fine dell'esercizio

Un caso specifico può riguardare gli interessi di mora nei confronti di clienti/fornitori. Nella fattispecie positiva la scrittura contabile sarebbe del seguente tenore:

CONTO	DESCRIZIONE	DARE	AVERE
CREDITI V/CLIENTI	interessi di mora addebitati alla ditta XY	79,00	
INTERESSI ATTIVI V/CLIENTI	interessi di mora addebitati alla ditta XY		79,00

Un'altra situazione riguarda le perdite su crediti o gli accantonamenti a fondo rischi su crediti.
I crediti, infatti, possono avere **diversi gradi di esigibilità.** Essi sono valutati al loro valore nominale solo quando sono ritenuti sicuramente esigibili. In caso contrario essi vengono valutati al presunto valore di realizzo.
Quando i crediti sono ritenuti sicuramente inesigibili essi vengono annullati, utilizzando il conto perdita su crediti.

CONTO	DESCRIZIONE	DARE	AVERE
PERDITE SU CREDITI	stralcio credito v/cliente XX	5.000,00	
CREDITO V/CLIENTE XX	stralcio credito v/cliente XX		5.000,00

Al contrario, i crediti di dubbia esigibilità vengono svalutati per la parte che si ritiene di non poter riscuotere. La registrazione contabile sarà la seguente (svalutazione di un credito di € 10.000 pari al 70%).

CONTO	DESCRIZIONE	DARE	AVERE
SVALUTAZIONE CREDITI	svalutato credito v/cliente XX	7.000,00	
FONDO SVALUTAZIONE CREDITI	svalutato credito v/cliente XX		7.000,00

Alla fine del periodo amministrativo è inoltre possibile, per rispettare il principio della prudenza valutativa, stanziare in bilancio un fondo rischi su crediti, che rappresenta un fondo rischi generico a copertura di una possibile percentuale di mancati incassi di crediti commerciali di normale esigibilità. La percentuale accantonata a fondo rischi è calcolata sul valore globale dei crediti (rappresentato anche da cambiali attive e crediti insoluti), al netto delle svalutazioni specifiche effettuate sui crediti stessi.

c) il trattamento di fine rapporto dei lavoratori dipendenti

Esso rappresenta un costo di competenza dell'esercizio che avrà la propria manifestazione finanziaria nel momento dell'interruzione del rapporto di lavoro. Il TFR è composto da 2 elementi:

- la quota capitale del TFR, rappresentata dalle retribuzioni annue lorde dovute divise per 13,5. Da tale importo va tolto il **contributo integrativo del 0.50%** sulle retribuzioni lorde annue.
- la rivalutazione dell'ammontare complessivo dei debiti per TFR maturati al 31/12 dell'anno precedente, considerando il personale ancora in servizio alla fine dell'esercizio in corso. La rivalutazione è espressa attraverso una percentuale data dal 1,50% fisso più il 75% dell'incremento annuale dell'indice ISTAT. Sulla rivalutazione va applicata annualmente un'**imposta sostitutiva dell'IRPEF pari al 17%.**

Di seguito si riportano le relative scritture contabili:

CONTO	DESCRIZIONE	DARE	AVERE
TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	quota TFR maturata nell'esercizio	9.550,53	
ERARIO C/RITENUTE OPERATE	recupero imposta sostitutiva		364,33
ONERI SOCIALI	recupero contributi integrativi		500,00
DEBITI PER TFR	quota netta TFR maturata nell'esercizio		8.686,20

Si noti come nella prassi si preferisca non stornare dagli oneri sociali il contributo integrativo dello 0,50% e si accantoni la quota di TFR già al netto del suddetto contributo integrativo. Ecco la scrittura:

CONTO	DESCRIZIONE	DARE	AVERE
TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	quota TFR maturata nell'esercizio	9.050,53	
ERARIO C/RITENUTE OPERATE	recupero imposta sostitutiva		364,33
DEBITI PER TFR	quota netta TFR maturata nell'esercizio		8.686,20

d) i ratei

Trattasi di uscite ed entrate future relative a costi o ricavi, proporzionati al tempo, che sono già maturati ma ancora liquidati.

Perché ci sia un rateo occorre che siano soddisfatte le seguenti condizioni:
- sia maturato al termine dell'esercizio;
- si manifesti finanziariamente in via posticipata;
- sia proporzionale al tempo;
- sia parte di un costo o di un ricavo comune a 2 o più esercizi.

Un rateo passivo misura la quota già maturata di un costo futuro, mentre un rateo attivo misura la quota già maturata di un ricavo futuro.

Per esempio, se si riscuotono semestralmente affitti attivi per € 7.200,00 e vengono incassati al 01/02 e al 01/08 di ogni anno, i mesi che vanno da agosto a dicembre saranno di competenza dell'esercizio. Si creerà un rateo attivo per i 5 mesi di competenza pari a € 6.000,00 (7.200/6*5).
Contabilmente la registrazione sarà la seguente:

CONTO	DESCRIZIONE	DARE	AVERE
RATEI ATTIVI	fitto attivo maturato dall'01/08 al 31/12	6.000,00	
FITTI ATTIVI	fitto attivo maturato dall'01/08 al 31/12		6.000,00

e) altri crediti e debiti da liquidare
Si pensi ad esempio ai premi da liquidare alla clientela oppure ai crediti che i fornitori devono liquidare all'azienda, o ai resi su acquisti o sulle vendite.

f) altri accantonamenti, quali:
- i fondi per rischi che rappresentano la previsione di future perdite o di futuri esborsi connessi al verificarsi di eventi sfavorevoli relativi a operazioni in corso alla fine dell'esercizio (fondo per imposte, fondo responsabilità civile…). I fondi rischi coprono futuri rischi specifici;
- i fondi per oneri futuri che sono valori finanziari presunti che misurano costi futuri di competenza dell'esercizio, la cui manifestazione finanziaria è certa ma indeterminata nell'importo da pagare o nel momento in cui si manifesterà (fondo manutenzioni cicliche, fondo garanzia clienti…).

Un esempio di scrittura contabile può essere il seguente:

CONTO	DESCRIZIONE	DARE	AVERE
ACCANTONAMENTO PER RESPONSABILITÀ CIVILE	costituito il fondo rischi	10.000,00	
FONDO RESPONSABILITÀ CIVILE	costituito il fondo rischi		10.000,00

LE SCRITTURE DI RETTIFICA

Le scritture di rettifica servono per rimandare a esercizi futuri costi o ricavi – oppure quote di costi o di ricavi – che finanziariamente si sono già manifestati, ma che sono di competenza di gestioni future.
Le fattispecie principali riguardano:
a) **le rimanenze;**
b) **i risconti attivi e passivi.**

I **risconti** sono quote di costi o di ricavi proporzionali al tempo, liquidate e rilevate in via anticipata, che non sono ancora maturate e che sono da rimandare per competenza ad esercizi futuri.
Le registrazioni contabili sono speculari a quelle relative ai ratei attivi e passivi.

Si pensi ad esempio, all'incasso semestrale di affitti attivi per € 6.000,00 al 01/03 e al 01/09 di ogni anno. Per i mesi di gennaio e febbraio occorrerà predisporre un risconto passivo in quanto saranno ricavi di competenza dell'esercizio successivo. Il risconto sarà pari a € 2.000,00 (6.000/6*2).
La rilevazione contabile sarà la seguente:

CONTO	DESCRIZIONE	DARE	AVERE
FITTI ATTIVI	rinvio fitto attivo periodo 01/01-01/03	2.000,00	
RISCONTI PASSIVI	rinvio fitto attivo periodo 01/01-01/03		2.000,00

LE SCRITTURE DI AMMORTAMENTO

L'ammortamento viene definito come la ripartizione di un'immobilizzazione tecnica tra gli esercizi della sua vita utile. Presuppone la conoscenza dei seguenti elementi:

- **valore da ammortizzare;**
- **vita utile del cespite;**
- **criteri di ripartizione del valore da ammortizzare.**

La prima variabile è rappresentata dal costo storico, dato dalla somma del costo di acquisto, dei costi accessori iniziali e dai costi incrementali successivi.
La seconda fa riferimento alla durata utile del bene materiale o immateriale da ammortizzare, determinando il tempo durante il quale esso troverà economica utilizzazione nell'impresa.
Per la terza variabile si possono adottare le seguenti ripartizioni:

a) ammortamento a quote costanti, suggerito dai principi contabili OIC;
b) ammortamento a quote decrescenti.

Supponiamo ora, di dover ammortizzare un automezzo dal costo storico di € 100.000, con un'aliquota annua del 20%.
La rilevazione contabile sarà la seguente:

CONTO	DESCRIZIONE	DARE	AVERE
AMMORTAMENTO AUTOMEZZI	quota di ammortamento	20.000,00	
FONDO AMMORTAMENTO AUTOMEZZI	quota di ammortamento		20.000,00

Check list: operazioni preliminari alla chiusura dei conti e scritture di assestamento

A cura di **Pierfranco Santini** e **Alessio Zanoni**

CHECK LIST: OPERAZIONI PRELIMINARI ALLA CHIUSURA DEI CONTI E SCRITTURE DI ASSESTAMENTO	
AZIENDA:	RESPONSABILE:
BILANCIO AL 31.12....	

Conto	Operazioni precedenti alle scritture di assestamento	Conti interessati	Note		Responsabile
			Sì	NO	
DENARO IN CASSA	Controllo corrispondenza del saldo contabile con l'effettiva consistenza di cassa		☐	☐	
	Controllo saldo di cassa non negativo nemmeno per un giorno		☐	☐	
BANCA	Riconciliazione tra il saldo contabile e il saldo dell'estratto conto		☐	☐	
DEPOSITI CAUZIONALI	Controllo saldo contabile degli eventuali depositi cauzionali		☐	☐	
CREDITI VERSO CLIENTI	Analizzare gli eventuali crediti inesigibili e procedere con lo stralcio o svalutazione		☐	☐	
	Verificare che eventuali saldi in Avere siano giustificati da note di credito		☐	☐	

CREDITI VERSO CLIENTI	Distinzione tra crediti esigibili entro e oltre l'esercizio successivo		☐	☐	
	Rilevazione delle eventuali differenze di cambio per i crediti in valuta		☐	☐	
	Verificare che il Fondo svalutazione crediti sia stato correttamente utilizzato nel corso dell'esercizio per la copertura delle perdite su crediti		☐	☐	
CONTI DI CREDITO	Verificare che il saldo a credito del conto Erario c/ IVA corrisponda a quanto indicato nella dichiarazione annuale IVA		☐	☐	
	Controllo del saldo degli eventuali crediti verso l'Erario		☐	☐	
	Verifica del saldo a credito dei conti verso gli istituti di previdenza e delle ritenute IRPEF		☐	☐	
FORNITORI	Controllare che eventuali saldi in dare siano giustificati da note di accredito		☐	☐	
	Distinzione tra debiti esigibili entro e oltre l'esercizio successivo		☐	☐	
	Rilevazione delle eventuali differenze di cambio per i debiti in valuta		☐	☐	
CONTI DI DEBITO	Verificare che il saldo a debito del conto Erario c/ IVA da versare, corrisponda a quanto indicato in dichiarazione annuale IVA		☐	☐	
	Riconciliazione del saldo del conto Dipendenti c/ retribuzioni con l'importo ancora da pagare		☐	☐	
	Verificare che il Fondo TFR sia stato stornato a fronte di eventuali cessazioni del contratto di lavoro subordinato		☐	☐	

MUTUI E FINANZIAMENTI	Riconciliazione tra saldo contabile al termine dell'esercizio e debito residuo		☐	☐	
IMMOBILIZZAZIONI	Riconciliazione tra i saldi contabili ed esistenza dei cespiti ammortizzabili		☐	☐	
	Rilevazione delle immobilizzazioni costruite in economia		☐	☐	
	Verifica della corretta iscrizione nell'attivo di eventuali costi di impianto e di ampliamento e costi di sviluppo		☐	☐	
	Controllo di ammortamenti e costi deducibili per autovetture e telefoni		☐	☐	
	Rilevazione di eventuali minus/plusvalenze relative a cessione o eliminazione di beni strumentali		☐	☐	
	Rilevazione del plafond del 5% dei cespiti per il calcolo fiscale delle manutenzioni e riparazioni deducibili		☐	☐	
AMMINISTRATORI	Controllare che il compenso spettante agli amministratori sia stato erogato entro il 12 gennaio dell'esercizio successivo	Compensi amministratori Amministratori c/ compensi	☐	☐	
PROVVIGIONI AD AGENTI E RAPPRESENTANTI	Rilevare le provvigioni maturate ma non ancora corrisposte	Provvigioni passive Debiti v/agenti rappresentanti	☐	☐	
	Rilevare i contributi ENASARCO sulle provvigioni maturate nell'ultimo trimestre ma non corrisposte	Contributi ENASARCO Debiti v/ENASARCO	☐	☐	
	Rilevare il FIRR maturato nell'esercizio	Accantonamento FIRR Debiti v/ENASARCO	☐	☐	

OPERAZIONI DI COMPLETAMENTO					
FATTURE DA EMETTERE	Rilevazione delle operazioni di competenza dell'esercizio per cessioni di beni e prestazioni di servizi già ultimate da fatturare nell'esercizio successivo	Fatture da emettere Ricavi su vendite/servizi	☐	☐	
FATTURE DA RICEVERE	Rilevazione delle operazioni di competenza dell'esercizio per l'acquisto di beni già consegnati e prestazioni di servizi per le quali non sono ancora pervenute le relative fatture	Fatture da ricevere Merci c/acquisti-servizi	☐	☐	
PERDITE SU CREDITI	Stralcio di crediti inesigibili	Perdite su crediti Crediti v/clienti	☐	☐	
INTERESSI ATTIVI E PASSIVI	Rilevazione degli interessi attivi e passivi maturati se non ancora addebitati dalla banca	Interessi attivi Interessi passivi Crediti/Debiti	☐	☐	
TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO	Contabilizzare la quota di T.F.R. maturata nell'esercizio	Accantonamento T.F.R. Fondo T.F.R.	☐	☐	
	Corretta contabilizzazione di eventuali licenziamenti verificatisi nell'esercizio		☐	☐	
	Controllo dell'importo del Fondo T.F.R. con i dati forniti dal consulente del lavoro o dall'Ufficio personale		☐	☐	
OPERAZIONI DI INTEGRAZIONE					
ACCANTONAMENTI FONDO SVALUTAZIONE CREDITI	Rilevazione dell'accantonamento al fondo svalutazione crediti per i crediti di dubbia esigibilità	Accantonamento svalutazione crediti Fondo svalutazione crediti	☐	☐	
ALTRI ACCANTONAMENTI	Rilevazione dell'accantonamento a fondo rischi destinati a coprire probabili perdite future	Accantonamento rischi Fondo rischi	☐	☐	

RATEI	Rilevazione della quota di costo o di ricavo di competenza dell'esercizio la cui manifestazione finanziaria avverrà nell'esercizio successivo	Ratei attivi Ratei passivi Specifico conto di costo o ricavo	☐	☐	
OPERAZIONI DI RETTIFICA					
RISCONTI	Quantificare i risconti attivi e stornare quella parte di costo già rilevato di competenza dell'esercizio successivo	Risconti attivi Specifico conto di costo	☐	☐	
	Quantificare i risconti passivi e stonare quella parte di ricavo già rilevato di competenza dell'esercizio successivo	Risconti passivi Specifico conto di ricavo	☐	☐	
RIMANENZE	Valutazione delle rimanenze di esercizio e loro iscrizione in bilancio	Merci c/ rimanenze finali (CE)	☐	☐	
	Verificare che sia stato effettuato lo storno a conto economico delle esistenze iniziali	Merci c/esistenze iniziali (CE)	☐	☐	
AMMORTAMENTI	Rilevazione delle quote di ammortamento e riconciliazione dei saldi dei fondi con quanto riportato nel libro cespiti	Quota ammortamento Fondo ammortamento	☐	☐	
IRES	Rilevazione delle imposte di competenza e iscrizione delle stesse in bilancio	IRES Erario c/IRES	☐	☐	
IRAP	Rilevazione delle imposte di competenza e iscrizione delle stesse in bilancio	IRAP Erario c/IRAP	☐	☐	

Clicca qui per scaricare la versione in word

Le fatture da emettere e da ricevere

A cura di **Vincenzo Verrusio**

Le fatture da emettere e da ricevere sono espressione di crediti e debiti da liquidare per i quali non è stato ancora emesso o ricevuto il relativo documento giustificativo.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi non sono eventi istantanei, sono insiti nei rapporti commerciali elementi con un certo grado di complessità, sia sotto l'aspetto dinamico sia sotto documentale ovvero della corretta qualificazione delle reciproche obbligazioni tra le parti.
Alcune di queste operazioni, delle quali fanno parte le **fatture da emettere** e da ricevere vengono attenzionate perché si sviluppano in un arco temporale **tra due periodi di imposta.**
Tuttavia, a fronte di uno specifico evento o di una pluralità di eventi, l'assetto temporale delle operazioni che si sviluppano su più periodi non è declinato allo stesso modo sul piano civilistico e quello tributario: si può parlare di affinità ma non sempre di coincidenza; basti richiamare il principio di derivazione semplice e principio di derivazione rafforzata in ambito di imposte dirette (art. 83 del Testo unico delle imposte sui redditi del 22/12/1986, N. 917 - **TUIR**) oppure la dicotomia tra fatto generatore dell'imposta ed esigibilità della stessa in ambito IVA (Artt. 62 e ss. della Direttiva della Comunità Europea del 28/11/2006, N. 112- **Direttiva IVA**).
Per i suddetti motivi si è ritenuto opportuno condurre un'analisi del tema delle fatture da emettere e da ricevere tenendo conto di tre profili, fra loro correlati, rappresentati da tre impianti normativi:

- CODICE CIVILE E I PRINCIPI CONTABILI
- DECRETO DEL PRESIDENTE DELLA REPUBBLICA 26 OTTOBRE 1972, N. 633 – Decreto IVA
- TUIR

Quando la controparte è un soggetto non residente, Ue o Extra-Ue, l'analisi correlata delle disposizioni sopra richiamate dovrà essere integrata:

- dal D.L. 30 AGOSTO 1993, N. 331 – per le operazioni intracomunitarie;
- dal CODICE DOGANALE DELL'UNIONE(CDU) – per le operazioni con soggetti Extra-UE.

Questa parte introduttiva non può avere il requisito di un'esaustiva disanima dei profili sopra richiamati ma può essere intesa come l'indicazione di un percorso da seguire.
Detto in altri termini, l'approfondimento di alcune disposizioni normative sarà attività propedeutica (i.e. funzionale) per addentrarsi nel corretto trattamento (emissione/annotazione) delle fatture da emettere e da ricevere.

IL CODICE CIVILE E I PRINCIPI CONTABILI

Sul piano pragmatico, il documento di partenza è un *bilancio di verifica* in cui sono riassunte le operazioni intervenute durante l'anno e che, per la parte che qui interessa, vengono ad essere integrate dalla rilevazione di fatture da emettere e da ricevere.
Nel codice civile è chiarito che, ai fini della redazione del bilancio, *si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento.*

ARTICOLO 2423–BIS – CODICE CIVILE – PRINCIPI DI REDAZIONE DEL BILANCIO

Nella redazione del bilancio devono essere osservati i seguenti principi:
1) la valutazione delle voci deve essere fatta secondo prudenza e nella prospettiva della continuazione dell'attività;
1-bis) la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto;
2) si possono indicare esclusivamente gli utili realizzati alla data di chiusura dell'esercizio;
3) si deve tener conto dei proventi e degli oneri di competenza dell'esercizio, indipendentemente dalla data dell'incasso o del pagamento;
4) si deve tener conto dei rischi e delle perdite di competenza dell'esercizio, anche se conosciuti dopo la chiusura di questo;
5) gli elementi eterogenei ricompresi nelle singole voci devono essere valutati separatamente;
6) i criteri di valutazione non possono essere modificati da un esercizio all'altro.
Deroghe al principio enunciato nel numero 6) del comma precedente sono consentite in casi eccezionali. La nota integrativa deve motivare la deroga e indicarne l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico

Non solo competenza, come si evince dalla lettura dell'art. 2423-*bis* del codice civile: le transazioni vanno analizzate senza perdere di vista **la sostanza dell'operazione e del contratto**.
Il principio contabile OIC n. 11 integra le disposizioni codicistiche e chiarisce che la rappresentazione sostanziale deriva da un'**analisi della transazione**, ovvero dall'individuazione dei diritti, degli obblighi e delle condizioni contrattuali che, nel caso trattato in questa sede, riguardano operazioni poi documentate da fatture successivamente emesse o ricevute.

OIC N. 11 – FINALITÀ E POSTULATI DEL BILANCIO D'ESERCIZIO

RAPPRESENTAZIONE SOSTANZIALE (SOSTANZA DELL'OPERAZIONE O DEL CONTRATTO)
PUNTO 27. Pertanto, la prima e fondamentale attività che il redattore del bilancio deve effettuare
è l'individuazione dei diritti, degli obblighi e delle condizioni ricavabili dai termini contrattuali delle transazioni e il loro confronto con le disposizioni dei principi contabili per accertare la correttezza dell'iscrizione o della cancellazione di elementi patrimoniali ed economici.
Si richiamano in proposito le definizioni di credito e di debito e, ove previsto, il requisito del trasferimento dei rischi e benefici.
***PUNTO 27. L'analisi contrattuale** è rilevante anche per stabilire l'unità elementare da contabilizzare e, pertanto, ai fini della segmentazione o aggregazione degli effetti sostanziali derivanti da un contratto o da più contratti. Infatti, da un unico contratto possono scaturire più diritti o obbligazioni che richiedono una contabilizzazione separata. Viceversa, da più contratti possono discendere effetti sostanziali che richiedono una contabilizzazione unitaria….*
Competenza
***PUNTO 30.** In attuazione di tale previsione, le regole dei singoli principi contabili definiscono il momento in cui la rilevazione nel conto economico dei fatti aziendali è conforme al principio della competenza.*
***PUNTO 31**. Ad esempio, ai sensi dell'OIC 15 "Crediti" i crediti originati da ricavi per operazioni di vendita di beni sono rilevati in base al principio della competenza quando si verificano entrambe le seguenti condizioni:*
- *il processo produttivo dei beni è stato completato;*
- *e si è verificato il passaggio sostanziale e non formale del titolo di proprietà assumendo quale parametro di riferimento, per il passaggio sostanziale, il trasferimento dei rischi e benefici.*

***PUNTO 32.** Il postulato della competenza richiede che i costi devono essere correlati ai ricavi dell'esercizio. Un esempio di correlazione tra costi e ricavi negli OIC riguarda la rilevazione di risconti. Ai sensi dell'OIC 18 "Ratei e risconti" l'iscrizione di risconti attivi comporta la rettifica di costi iscritti al conto economico, al fine di correlarli a ricavi di competenza di esercizi futuri.*

Di rilevante importanza è l'individuazione del momento del passaggio dei rischi e benefici da una delle parti all'altra al fine di stabilire il corretto periodo di competenza di un costo o di un ricavo.
Nel commercio internazionale si può fare riferimento agli Incoterms.
La Camera di Commercio Internazionale (International Chamber of Commerce) ha elaborato un insieme di regole, che definiscono i termini commerciali utilizzati nelle transazioni internazionali. Queste regole stabiliscono le **responsabilità e gli obblighi** di venditore e acquirente in relazione al trasporto, al pagamento, alle assicurazioni e alla consegna delle merci. Gli Incoterms sono utilizzati in tutto il mondo per facilitare la negoziazione di contratti di commercio internazionale e per evitare malintesi. Ci sono 11 Incoterms in totale, divisi in due categorie: Incoterms per il trasporto via mare o via aria (gruppo E) e Incoterms per il trasporto via terra (gruppo F, C, D).

ESEMPIO N. 1

- **In data 20 gennaio 2023** l'azienda AZIENDA 12ALFA SRL riceve materie prime dalla Cina spedite via nave il 20 dicembre 2022.
- **Gli accordi con il fornitore cinese prevedono** l'applicazione della clausola Incoterms FOB (Free on board).

Il passaggio di proprietà e dei rischi è avvenuto fin dal 20 dicembre, pertanto andrà operata una rilevazione di fatture da ricevere.

Dare	31/12/2022	Avere
*Materie prime c/acquisti**	*a*	
		Debiti per fatture da ricevere

***La merce risulterà tra i costi sospesi (rimanenze finali di magazzino - merce in viaggio).**

L'analisi sostanziale attiene anche alla distinzione tra le appostazioni per fatture da emettere e da ricevere e la differente rilevazione di ratei e risconti. Nel rispetto delle indicazioni dell'OIC N. 18 si avranno fatture da emettere o da ricevere solo quando la competenza dei rispettivi proventi ed oneri è **maturata per intero nell'esercizio in cui si riferisce il bilancio.**

OIC N. 18 – RATEI E RISCONTI

Rilevazione iniziale
PUNTO 14. *Non possono essere inclusi tra i ratei e i risconti, in quanto non vengono rispettate le condizioni sopraindicate, i proventi e gli oneri la cui competenza è maturata per intero nell'esercizio cui si riferisce il bilancio o in quelli successivi.* ***A titolo esemplificativo, non comportano la rilevazione di ratei o risconti: le fatture ancora da emettere e ricevere****, interessi attivi maturati ma non ancora accreditati su conti correnti, gli anticipi ricevuti o pagati nel corso dell'anno a fronte di canoni di locazione che maturano solo nell'esercizio successivo.*

Attenzione
L'Organismo Italiano di Contabilità ha redatto un nuovo e specifico principio contabile, l'**OIC N. 34 – RICAVI, che entrerà in vigore dal primo gennaio 2024.** Il nuovo principio contabile prenderà il posto dei riferimenti contenuti nel principio contabile N.15 (crediti) e sarà applicabile a tutte le transazioni che comportano la rilevazione di un valore nella voce "A1 - Ricavi delle vendite e delle prestazioni" del conto economico.

Il nuovo principio avrà impatti anche sul corretto trattamento delle fatture da emettere e da ricevere.

IVA

Le fatture da emettere e da ricevere, declinate sotto l'aspetto dell'IVA, vanno indagate considerando gli aspetti soggettivi, oggettivi e territoriali della transazione.

Il punto di partenza, trattandosi di IVA, deve essere la Direttiva IVA.

L'art. 62 della Direttiva richiama la distinzione tra fatto generatore dell'imposta e il suo successivo effetto, ovvero l'esigibilità; **l'analisi di questi aspetti è fondamentale ai fini dell'individuazione del termine ultimo per procedere alla fatturazione.**

ART. 62 - DIRETTIVA DELLA COMUNITÀ EUROPEA DEL 28/11/2006 N. 112

Ai fini della presente direttiva si intende per:

1) «fatto generatore dell'imposta» *il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta;*

2) «esigibilità dell'imposta» *il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito.*

Nell'ambito della complessa disciplina IVA, e facendo riferimento alla normativa domestica, per le fatture da emettere e da ricevere meritano attenzione gli artt. **6, 19** e **21** del **Decreto IVA.**

Nell'art. 6 del decreto IVA, rubricato *effettuazione delle operazioni*, vengono esposte le regole per individuare quando una cessione di beni o una prestazione di servizi può considerarsi effettuata.

Ad una regola generale, rappresentata nel comma 1 e nel comma 3, seguono deroghe e eccezioni rinvenibili anche in altri articoli dello stesso decreto IVA (es. art. 74 comma 5 per i contratti di sub fornitura): per talune categorie di operazioni o soggetti si può verificare uno spostamento in avanti o un anticipo (es. comma 4) del momento dell'esigibilità dell'imposta.

Sarebbe pleonastico rimarcare la particolare attenzione a queste casistiche quando si sta osservando un'operazione a cavallo di due periodi: due annualità, ma anche con riferimento a periodi intermedi come due mesi o trimestri.

Attenzione

L'analisi riguardante il fatto generatore dell'imposta (il momento di perfezionamento dell'operazione sotto il profilo IVA) rimane anche nel caso in cui le fatture da emettere o da ricevere riguardano operazioni esenti o non imponibili.

Effettuata l'operazione, o in anticipo rispetto alla stessa, può sorgere l'obbligo di fatturazione così come previsto dall'art. 21 del Decreto IVA che differenzia le fatture immediate da quelle differite.

Il decreto Iva è integrato, poi dalla disciplina, in tema di fattura elettronica, contenuta nel decreto legislativo 5 agosto 2015, N. 127 e dalle relative regole tecniche definite con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate N. 89757 del 30/04/2018.

Sul piano passivo l'analisi preliminare riguarderà l'art. 19 del decreto IVA rubricato detrazione.

Per le fatture da ricevere, siano esse immediate che differite, il problema del diritto alla detrazione si pone in maniera particolare e per questo motivo è utile richiamare:

- la Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 17/01/2018 N. 1/E che ha per oggetto: *"La disciplina della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dopo le modifiche introdotte dal decreto-legge 24 aprile 2017, N. 50, convertito con modificazioni dalla legge N. 96 del 21 giugno 2017"*; - **Circolare 1/E/2018;**
- i commi 1 e 1-*bis* dell'**art. 1 del D.P.R. del 23/03/1998, N. 100** modificato dal D.L. 118/2019.

Nella richiamata circolare l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito sia condizioni e i presupposti, che i termini per l'esercizio del diritto (già sorto) alla detrazione.

Le condizioni sono:
a) **sul piano sostanziale:** l'effettuazione dell'operazione;
b) **sul piano formale:** il possesso di un valido documento d'acquisto.

Il diritto alla detrazione è esercitabile, a norma dell'art. 19 del Decreto IVA, al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto, ovvero al verificarsi congiunto dei presupposti indicati nei punti a) e b) di cui sopra.

ESEMPIO N. 2

L'azienda 12ALFA SRL ha una fattura di acquisto datata 28/12/2022 che soddisfa le seguenti condizioni:

- **effettuazione dell'operazione**: 28/12/2022;
- **possesso della fattura**: 28/12/2022.

Gli effetti ai fini IVA sono rappresentati nella seguente tabella:

IMPUTAZIONE TEMPORALE AI FINI IVA	
Annotazione Registri IVA Acquisti	*28/12/2022*
Competenza IVA	*2022*
Termine ultimo esercizio diritto alla detrazione	*Termine presentazione Dichiarazione IVA 2023 (anno di imposta 2022)*

Tuttavia per le fatture di acquisto ricevute nei primi giorni del mese di gennaio, di competenza IVA del mese di dicembre, non opera la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta per effetto di un'annotazione entro il giorno 15 del mese successivo a quello in cui si hanno le sopra richiamate condizioni a) e b) così come avviene per gli altri periodi dell'anno.
Questa limitazione, **valevole solo per gli acquisti**, così come la possibilità durante gli altri periodi dell'anno, è disciplinata dall'art. 1 D.P.R. del 23/03/1998, N. 100 e vale sia per i soggetti che liquidano l'IVA trimestralmente che per i soggetti che liquidano l'IVA mensilmente.

COMMI 1 E 1-BIS DELL'ART. 1 D.P.R. DEL 23/03/1998 N. 100
1. Entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, N. 633. Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa **ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente**. Il contribuente, qualora richiesto dagli organi dell'Amministrazione finanziaria, fornisce gli elementi in base ai quali ha operato la liquidazione periodica
1-bis. Le disposizioni di cui al comma 1, ultimo periodo, si applicano anche ai soggetti di cui all'articolo 7 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, N. 542.

Un esempio può chiarire gli effetti della norma.

ESEMPIO N. 3

- L'azienda 12ALFA SRL consegna il 28/12/2022 nel magazzino dell'azienda 789BETA SRL materie prime.

A seconda di quando il cedente effettua la trasmissione della fattura immediata al Sistema di interscambio - **SDI**, utilizzando l'arco temporale dei 12 giorni previsto per le fatture elettroniche immediate - le casistiche per il cedente e prestatore saranno quelle rappresentate nella seguente tabella.

	12ALFA SRL - Cedente		789BETA SRL - Cessionario	
Data fattura immediata (TD01) 28/12/2022	**Trasmissione documento**	**Competenza IVA**	**Ricezione documento**	**Competenza IVA**
	entro il 31/12/2022	2022	entro il 31/12/2022	2022
	01/01-09/01/2023	2022	Dal 01/01/2023*	**2023***

*Nel caso in cui **789BETA SRL** riceva la fattura dal 01/01/2023, questa potrà portare in detrazione l'IVA sull'acquisto **solo a partire della prima liquidazione dell'anno 2023**: periodo in cui si sono verificati entrambe le condizioni di esigibilità e possesso e indipendentemente sia dalla data indicata nel documento di acquisto che dal momento in è stata effettuata la trasmissione da parte del cedente, quest'ultima anche prima di gennaio.
Come già detto, il diritto alla detrazione potrà essere esercitato al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA 2024 con riferimento all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ovvero il 2023.
È facile comprendere il perché questa disposizione normativa nei fatti spinga i clienti a sollecitare i propri fornitori affinché le fatture relative al mese di dicembre vengano trasmesse (i.e. ricevute) entro il 31/12, pena lo spostamento nell'anno successivo del diritto alla detrazione.

*Ricevendo la fattura dal primo gennaio 2023, la società **789BETA SRL** potrà ritrovarsi nella possibilità di annotare una fattura da ricevere.

Dare	31/12/2022	Avere
Materie prime c/acquisti	*a*	
		Debiti per fatture da ricevere

Una particolare casistica, trattata dalla stessa circolare 1/E/2018, riguarda le fatture di cui si ha il possesso nell'anno ma l'annotazione avviene nell'anno successivo.

ESEMPIO N. 4

L'azienda 12ALFA SRL:
- ha una fattura di acquisto datata 27/12/2022 con esigibilità nel mese di dicembre 2022;
- la fattura è stata correttamente ricevuta nell'area Fatture e Corrispettivi del sito dell'Agenzia delle Entrate (o nel gestionale di fatturazione) il 27/12/2022;
- per un contenzioso in essere con il fornitore si è deciso di sospendere l'annotazione;
- definito il rapporto con il fornitore, l'azienda decide di procedere con l'annotazione della fattura nell'anno 2023.

In questo caso la circolare a pagina 10 chiarisce che:
"qualora la registrazione di tale documento avvenga nei primi quattro mesi del 2019 **(2023 del nostro esempio),** *essa* ***dovrà*** *essere effettuata in un'apposita sezione del registro IVA degli acquisti relativo a tutte le fatture ricevute nel 2018* **(ovvero 2022),** *al fine di evidenziare che l'imposta - non computata nelle liquidazioni periodiche IVA relative al 2019* **(ovvero 2023)** *– concorre alla determinazione del saldo della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno 2018* **(Dichiarazione IVA 2023 – Anno d'imposta 2022)***".*

Anche se l'annotazione nei registri IVA avviene nell'anno 2023, **non si dovrebbe procedere in contabilità con la rilevazione di una fattura da ricevere**: l'azienda ne ha già il possesso e il diritto alla detrazione è già sorto nell'anno 2022 con evidenti riflessi anche sul piano finanziario (maggiore IVA a credito) nel bilancio relativo al periodo chiuso al 31/12/2022.

La scelta su come procedere con l'annotazione potrebbe essere operata tenendo conto:

- del principio contabile **OIC N. 29** – Par. 59 let. a - in tema di errori contabili;
- dell'**art. 14 co.4 del DPR 600/1973** – in tema di Imposte dirette.

Sotto il profilo temporale l'attenzione va posta sugli adempimenti - periodici e annuali - che potrebbero essere stati posti in essere entro il 30 aprile, ovvero il 2 maggio 2023 (termine per la trasmissione della Dichiarazione IVA 2023 e per l'esercizio del diritto alla detrazione nel caso trattato),:

- l'annotazione nell'anno 2023 su un registro separato relativo all'anno di imposta 2022 potrebbe comportare l'invio di una dichiarazione IVA con i quadri VH; la ragione sarebbe il cambio dell'ultima liquidazione IVA relativa all'anno 2022 dopo l'eventuale trasmissione della LIPE.
- Analogo effetto (invio di una dichiarazione integrativa) si potrebbe produrre nel caso in cui, nelle more, sia stata già trasmessa la Dichiarazione IVA.

Attenzione
L'esempio non riguarda le fatture presenti sezione "Fatture messe a disposizione" dell'area "Fatture e Corrispettivi" in quanto queste fatture non hanno il carattere di fatture ricevute, per cui il possesso di questi documenti lo si ha solo nel momento in cui si procede con la c.d. "presa visione".

Il profilo dell'imposta sul valore aggiunto sollecita altre, ulteriori, riflessioni.
Nel caso in cui l'operazione di fine anno riguardi:

- cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da un DDT o altro documento equipollente,
- prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto e dal quale sono stati ricevuti pagamenti intermedi,

il cedente/prestatore potrà emettere a norma dell'articolo 21, comma 4, del decreto IVA una fattura differita (codice tipo documento TD24) entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.
In questo caso l'attenzione va posta sul mese di effettuazione dell'operazione (o delle operazioni) e sulle tempistiche riguardanti la trasmissione del file fattura al Sistema di Interscambio; per la corretta compilazione del file fattura e la successiva trasmissione si potrà far riferimento:

- alla "Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro" versione 1.8 pubblicata nell'apposita sezione dell'area Fatture e Corrispettivi del sito dell'Agenzia delle Entrate;
- alla Circolare dell'Agenzia delle Entrate N. 14/E del 17 giugno 2019;

- alla risposta interpello N. 389 del 24/09/2019 dell'Agenzia delle Entrate;
- alla FAQ Assosoftware pubblicata il 28/06/20219.

La fatturazione differita può essere utilizzata anche in presenza di una sola cessione o prestazione nel mese solare (Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18/E del 2014).

RISPOSTA INTERPELLO N. 389/2019
"…Quindi, ad esempio, a fronte di più cessioni effettuate nel mese di settembre 2019, accompagnate dai relativi DDT (in ipotesi datati 10, 20 e 28 del mese), ***nel campo "data documento", a seconda dei casi, può essere indicato:***   ***a) un giorno qualsiasi tra il 28 settembre ed il 15 ottobre 2019*** *qualora la data di predisposizione sia contestuale a quella di invio allo SdI ("data emissione");*   ***b)*** *la data di almeno una delle operazioni e, come chiarito nella circolare n. 14/E del 17 giugno 2019, preferibilmente «la data dell'ultima operazione» (nell'esempio formulato, 28 settembre 2019). Come ipotizzato dall'istante è comunque possibile indicare convenzionalmente la data di fine mese (30 settembre 2019), rappresentativa del momento di esigibilità dell'imposta, fermo restando che la fattura potrà essere inviata allo SdI entro il 15 ottobre 2019…"*

ESEMPIO N. 5

Rielaborando le fonti sopra citate ed ipotizzando più cessioni documentante da DDT datati 10, 20 e 28 dicembre 2022, si possono individuare tre esempi di compilazione di fatture con codice tipo documento TD24-Fattura differita:

Ipotesi A)
- Data fattura (data dell'ultima operazione): 28/12/2022
- Termine di trasmissione: 15/01/2023
- Termine di annotazione 15/01/2023

Ipotesi B)
- Data fattura (data fine mese): 31/12/2022
- Termine di trasmissione: 15/01/2023
- Termine di annotazione: 15/01/2023

Ipotesi C)
- Data fattura (un giorno qualsiasi dal 28 dicembre 2022 fino al 15 gennaio 2023): 5/01/2023
- Termine di trasmissione (nello stesso giorno): 5/01/2023
- Termine di annotazione: 15/01/2023

Attenzione
L'ipotesi di cui al punto **C)** - data documento 5 gennaio 2023 ed invio al Sistema di Interscambio nella stessa data - **prevista dall'articolo 21, comma 4, del decreto IVA** e correttamente riportata anche nella risposta all'interpello N. 389/2019 fornita dall'Amministrazione Finanziaria - **non trova perfetta aderenza** con quanto indicato nelle istruzioni della guida alla compilazione delle fatture elettroniche dell'Agenzia delle Entrate. Per la fattura tipo documento TD24, in riferimento al campo data, la guida così specifica:
"Nel campo 2.1.1.3 <Data> della sezione "Dati Generali" del file della fattura elettronica: è indicata una data ricadente nel mese in cui è stata effettuata una delle cessioni di beni/prestazioni di servizi ovvero in cui è stato pagato in tutto o in parte il relativo corrispettivo, che la fattura documenta. (cfr. Risposta interpello n. 389 del 24/09/2019). È comunque consigliabile utilizzare la data dell'ultima operazione che si documenta."
(Pag. 24 - Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro- Versione 1.8)

Il vigente articolo 21 del Decreto IVA indica tra gli elementi essenziali del documento fattura la **data di emissione** e non quella di effettuazione dell'operazione che, come si sta osservando, può non coincidere con la prima. Stessa problematica si potrebbe avere nel caso di cessione intracomunitaria di beni entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione prevista dall'art. 46 comma 2 del D.L. 331/1993.

I dubbi sul punto potranno essere superati con l'introduzione del nuovo formato di fattura elettronica: il nuovo tracciato secondo lo **standard UBL** dovrebbe prevedere l'indicazione di due date, una delle quali sarebbe la data di effettuazione dell'operazione quando non coincidente con quella di emissione.

Resta inteso che, sia che si tratti di fatture differite emesse durante l'anno che di fatture differite a cavallo d'anno, l'esigibilità dell'imposta è sempre del mese di effettuazione anche se la trasmissione della fattura avviene nel mese successivo. In tutte e tre le ipotesi sopra richiamate, per il cedente/prestatore, bisognerà far concorrere l'IVA alla liquidazione del mese di dicembre indipendentemente dal mese di emissione/trasmissione del documento e di successiva annotazione (dicembre 2022 o nei primi quindici giorni di gennaio 2023).
Nel caso delle fatture emesse non opera il diverso trattamento, valevole per le fatture di acquisto competenza dicembre e ricevute a gennaio, previsto dal citato art. 1 D.P.R. DEL 23/03/1998, N. 100.
Tenuto conto dei temi IVA riguardanti l'effettuazione dell'operazione e del possesso della fattura, gli effetti delle casistiche sopra richiamate su cedente e cessionario si possono rappresentare con la seguente tabella esemplificativa.

Cedente				Cessionario	
Data documento	**Trasmissione del documento***	**Fattura da Emettere**	**Competenza IVA**	**Fattura da ricevere**	**Competenza IVA**
28/12/2022 i.e. Caso **A)**	entro il 31/12/2022	No	2022	No	2022
	01/01-15/01/2023	No	2022	**Sì**	**2023**
31/12/2022 i.e. Caso **B)**	entro il 31/12/2022	No	2022	No	2022
	01/01-15/01/2023	No	2022	**Sì**	**2023**
Un giorno tra 01/01-15/01 2023 i.e. Caso **C)**	Stesso giorno	**Sì**	2022	**Sì**	**2023**

* Si ipotizza che il Sistema di Interscambio consegni nella stessa giornata la fattura al cessionario.

Come si può notare nella tabella, mentre per il cedente l'IVA rimane sempre di competenza 2022, per il cessionario, l'eventuale IVA detraibile parteciperà alla liquidazione per il periodo di imposta 2022 solo se la fattura sarà ricevuta (solo se si ha il possesso del documento) nell'anno 2022.
La casistica non dipende dal tipo di liquidazione adottato dalle parti, mensile o trimestrale.

IL TUIR

Sotto il profilo delle imposte dirette la regola generale prevede che i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi, quando il TUIR non dispone diversamente, concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza.
Per quanto attiene al tema trattato i riferimenti sono:

- l'art. 7 del TUIR
- l'art. 83 del TUIR.
- l'art. 109 del TUIR;

Come avviene per l'IVA, l'art. 109, nella parte generale, distingue la competenza nelle operazioni che hanno ad oggetto i beni rispetto a quelle in cui si ha ad oggetto un servizio.

La competenza disciplinata dall'art. 109 può essere derogata, a norma dell'art. 83 dello stesso TUIR (c.d. principio di derivazione rafforzata):

a) **per alcuni soggetti:** i soggetti, diversi dalle microimprese di cui all'art 2435-ter che non hanno optato per il bilancio in forma ordinaria, ovvero soggetti IAS adopter e soggetti OIC adopter;

b) **quando**, per i soggetti di cui la punto a), le appostazioni sono operate secondo i criteri di qualificazione, imputazione temporale, e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili.

Come per tutte le altre operazioni, per le fatture da emettere e da ricevere si deve tener conto dell'aspetto civilistico, dei temi riguardanti l'IVA e dei principi di determinazione del reddito; tra questi ultimi vanno ricordati non solo la competenza ma anche:

- il principio di autonoma obbligazione tributaria per l'anno di imposta (art. 7 del TUIR);
- la regola (con le dovute eccezioni) del preventivo passaggio a conto economico per la deducibilità di una spesa.

Nel primo caso, art. 7 Tuir, è evidente che non si potrà arbitrariamente appostare o non appostare fatture da emettere o da ricevere così da spostare in maniera artificiosa proventi ed oneri da un esercizio ad un altro.
Il secondo caso richiama alla necessità di non dimenticare la rilevazione in bilancio di una spesa per fatture da ricevere in quanto la deducibilità di questo costo non potrà essere più recuperata né nel modello redditi per l'anno in corso né per quelli successivi, salvo non si ricorra alla disciplina applicabile agli errori contabili.
Per le fatture da ricevere si dovrà tener conto anche del principio di inerenza: capita spesso, come ricorda la Cassazione nella sentenza N. 25612/2021, che alla rilevazione di un costo per fatture da ricevere non corrisponde un successivo documento idoneo per forma e contenuto a giustificarne la rilevazione sia sotto l'aspetto qualitativo che quantitativo; in alcuni casi il documento manca del tutto.

CASSAZIONE CIVILE ORDINANZA DEL 22 SETTEMBRE 2021, N. 25612

"– e così è avvenuto nel presente caso: come indica parte controricorrente trascrivendo l'avviso di accertamento (….) il rilievo quanto ai costi riguardava il difetto di documentazione degli stessi (….) in quanto non risultando in atti detta documentazione non era provata l'inerenza dei costi; invero, una delle fattispecie concrete, si evince sempre da tal trascrizione, era quella – ***sostanzialmente "di scuola"*** *– in cui il contribuente indica nel conto economico costi cospicui "per fatture da ricevere" dei quali deduce l'importo, salvo poi non esser in grado a richiesta dei verificatori di esibire fatture idonee, per forma e contenuto, a dimostrarne che tali fatture riguardavano costi inerenti in quanto connessi con l'attività d'impresa"*

ESEMPIO N. 6

AZIENDA 12ALFA SRL – LIQUIDAZIONE IVA MENSILE

- **In data 03/01/2023** l'azienda riceve la parcella di un avvocato datata 29/12/2022
- **Dall'analisi documentale in azienda risulta che al 31/12:**
  - non si è ancora arrivati al primo grado di giudizio della causa oggetto del mandato professionale;
  - l'incarico con il professionista è ancora in essere.

Ai fini della determinazione del reddito e ai sensi del già citato art. 109 del Tuir le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni sono ultimate.
Le condizioni poste nell'esempio e la sentenza n. 24003/2019 della Cassazione fanno dedurre che la prestazione non è ancora ultimata e quindi non sarebbe corretto imputare costi per servizi legali a fatture da ricevere nonostante una superficiale analisi potrebbe farlo pensare; semmai il contenzioso in corso potrebbe meritare altra tipologia di trattamento contabile.

CASSAZIONE CIVILE SENTENZA DEL 26 SETTEMBRE 2019, N. 24003
"La prestazione difensiva ha così carattere unitario e ciò importa che gli onorari di avvocato debbano essere liquidati in base alla tariffa vigente nel momento in cui la prestazione è condotta a termine per effetto dell'esaurimento o della cessazione dell'incarico professionale, unitarietà che va rapportata ai singoli gradi in cui si è svolto il giudizio, e quindi al momento della pronunzia che chiude ciascun grado il corrispettivo della prestazione del professionista legale e la relativa spesa si considerano rispettivamente conseguiti e sostenuti quando la prestazione è condotta a termine per effetto dell'esaurimento o della cessazione dell'incarico professionale"

Ai fini IVA, 12ALFA SRL procederà nel modo seguente:

IMPUTAZIONE TEMPORALE AI FINI IVA	
Annotazione Registri IVA	*3 Gennaio 2023*
IVA	*IVA c/acquisti*
Competenza IVA	*2023*
Dichiarazione	*IVA 2024 (anno di imposta 2023)*
Termine esercizio diritto alla detrazione	*30/04/2024*

ANALISI DOCUMENTALE

Per il corretto trattamento di fatture da emettere o da ricevere, sul piano operativo, si potrà condurre un'analisi dei processi di acquisto e vendita che parte dai documenti per arrivare al controllo delle rilevazioni contabili (es. analisi dei DDT della merce consegnata a dicembre), in altri casi si sceglierà di partire dalle rilevazioni contabili per poi arrivare ai documenti sottostanti (es. analisi dei mastrini contabili a cavallo d'anno).
Tra i documenti (cartacei o elettronici) oggetto di controllo da parte del redattore di bilancio (del dipartimento amministrazione e finanzia in azienda), si possono annoverare:

- Contratti/lettere di incarico/ordini di acquisto e vendita con dettaglio dei beni e natura della prestazione.
- Documenti di trasporto.
- Bolle di carico e scarico del magazzino.
- Documento di consegna al cliente.
- Ricevute di pagamento.

- Documenti come “fattura proforma” o note di consegna lavori, contenente la descrizione dell’operazione e la data di effettuazione.

Oltre che sull’accuratezza degli importi e dei conti utilizzati nella rilevazione, l’indagine andrà condotta anche:

- **sulle date di trasmissione e di ricezione** delle fatture elettroniche nell’area Fatture e Corrispettivi del sito dell’Agenzia delle Entrate o presenti nella specifica area del proprio gestionale di fatturazione;
- **sulla corretta compilazione del file xml** (Es. fatture differite con codice documento TD24);
- **sulle clausole di resa Incoterms (Fob, Ex works, …)** indicate nei contratti.

ESEMPIO N. 7

AZIENDA 12ALFA SRL – LIQUIDAZIONE IVA MENSILE

- **In data 29/12/2022:** l’azienda 34BETA SRL consegna materie prime nei magazzini dell’Azienda 12ALFA SRL
- **In data 07/01/2023**: l’azienda cedente trasmette, nei 12 giorni previsti dalla norma, la fattura immediata al SDI con codice tipo documento TD01 e data documento 29/12/2022
- **In data 07/01/2023**: l’azienda 12ALFA SRL riceve la fattura nel proprio gestionale di fatturazione

12ALFA SRL annoterà in contabilità

Dare	31/12/2022	Avere
Materie prime c/acquisti	*a*	
		Debiti per fatture da ricevere

Tenuto conto di quanto si è osservato precedentemente per l’azienda 12ALFA SRL si ha
- esigibilità IVA: anno 2022;
- possesso della fattura: anno 2023.

Ai fini IVA, del relativo diritto alla detrazione, le annotazioni saranno le seguenti:

IMPUTAZIONE TEMPORALE AI FINI IVA	
Annotazione Registri IVA	*7 Gennaio 2023*
IVA	*IVA c/acquisti*
Competenza IVA	*2023*
Dichiarazione	*IVA 2024 (anno di imposta 2023)*
Termine esercizio diritto alla detrazione	*30/04/2024*

ESEMPIO N. 8

AZIENDA 12ALFA SRL – LIQUIDAZIONE IVA MENSILE

- **In data 29/12/2022** L’azienda consegna Materie Prime nei magazzini dell’Azienda 178BETA SRL.
- **In data 07/01/2023** l’azienda cedente trasmette, nei 12 giorni previsti dalla norma, la fattura immediata al SDI con codice tipo documento TD01 e data documento 29/12/2022

12ALFA SRL annoterà in contabilità:

Dare	29/12/2022	Avere
Crediti VS - 178BETA SRL	*a*	*Ricavi*
		IVA c/vendite

Ai fini IVA si avrà:

IMPUTAZIONE TEMPORALE AI FINI IVA	
Annotazione Registri IVA	*29/12/2022*
IVA	*IVA c/vendite*
Competenza IVA	*2022*
Dichiarazione	*IVA 2023 (anno di imposta 202)*

In questo caso, nonostante la trasmissione al sistema di interscambio sia avvenuta il 7 gennaio 2023, non si avrà fattura da emettere.

Attenzione
Ai fini IVA l'annotazione sui registri vendite poteva avvenire anche entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione e quindi entro il 15 gennaio 2023, senza inficiarne la competenza per l'anno 2022.

ULTERIORI CONTROLLI

Le verifiche non saranno solo documentali e dovranno spingersi anche oltre il momento della rilevazione delle fatture da emettere e da ricevere, ovvero oltre il 31/12; anche in questo caso, uno degli obiettivi è quello di individuare eventuali difformità tra saldi contabili con fatture e DDT.
Non solo, vanno indagati gli eventi successivi alla stipulazione di un contratto (spedizione, consegna, resi, …) ovvero le casistiche - fatti intervenuti dopo la chiusura dell'esercizio – come quelle rientranti nell'applicazione dell'OIC N. 29.
Sul piano temporale, l'analisi dei pagamenti può essere utile per determinare se vi è un'anticipazione dell'esigibilità dell'IVA anteriore all'esecuzione di una prestazione.
A fronte di una cessione da porre in essere nell'anno successivo - ovvero nei primi giorni di gennaio (i.e. una prestazione determinata e data da un rapporto contrattuale vincolante) - l'avversarsi di un pagamento alla fine di dicembre potrebbe sottoporre il soggetto passivo all'obbligo dell'emissione della fattura prima della scadenza dell'anno (Art. 6 comma 4 decreto IVA) con evidenti effetti sul tema delle fatture da emettere.
Tuttavia il pagamento anticipato pagamento può essere condizione necessaria ma non sufficiente ad anticipare l'esigibilità dell'IVA e l'emissione della fattura, in quanto:

- **non tutti i pagamenti costituiscono acconti di prezzo**: non lo sono le somme corrisposte a titolo di caparra confirmatoria frutto di una esplicita clausola contrattuale; in questo caso sì, si potrebbe rientrare nell'ipotesi della rilevazione di una fattura da emettere;

- ai sensi dell'art. 67 della Direttiva IVA, **il pagamento nelle operazioni intracomunitarie non produce l'effetto dell'anticipo dell'esigibilità.**

Dall'altra parte, una valutazione degli elementi intrinseci ed estrinseci di un contratto o di altri documenti (come rappresentato nell'esempio n. 5) potrebbe **non rendere necessaria** l'appostazione di una fattura da ricevere e/o

la corrispondente rilevazione di un costo deducibile nell'anno.

ESEMPIO N.9

L' AZIENDA 12ALFA SRL effettua prestazioni di servizi verso il cliente 178BETA SRL

- **In data 07/01/2023** l'azienda trasmette la fattura - con codice tipo documento TD01 e data documento **07/01/2023** - relativa ai servizi prestati nel mese di dicembre verso l'azienda 178BETA SRL.
- I servizi alla data di fatturazione non sono stati ancora pagati.

12ALFA SRL annoterà in contabilità

Dare	31/12/N	Avere
Crediti vs clienti per fatture da emettere	*a*	
		Ricavi per servizi prestati

Ai fini dell'esigibilità dell'IVA si avrà:

IMPUTAZIONE TEMPORALE AI FINI IVA	
Annotazione Registri IVA	*7 Gennaio 2023*
IVA	*IVA c/vendite*
Competenza IVA	*2023*
Dichiarazione	*IVA 2024 (anno di imposta 2023)*

In merito alla necessità o meno di emettere una fattura prima della fine dell'anno, corre utile richiamare la sentenza della Corte di cassazione n. 9064 del 1° aprile 2021: *"In materia di iva, l'amministrazione finanziaria che, a fronte di indicazioni contabili che prevedano l'annotazione di prestazioni di servizi dapprima in un conto* ***"fatture da emettere"*** *e poi in un conto relativo a crediti da riscuotere, contesti l'omessa fatturazione delle operazioni, ha l'onere di provare, anche sulla base di elementi presuntivi, che il pagamento, pure per equivalente, è stato in realtà compiuto, oppure che il contribuente intende sottrarsi all'adempimento dell'obbligo di fatturazione e di assolvimento dell'imposta, anche in considerazione del tempo trascorso dall'esecuzione dell'operazione, attesi l'interesse del prestatore a ricevere il pagamento rapido del prezzo e la correlazione del diritto di detrazione all'esigibilità dell'imposta".*
È da notare che in questo ultimo esempio sarà necessaria una riconciliazione tra ricavi e fatturato per gli anni di imposta 2022 e 2023; potrebbe essere utile un avere prospetto da conservare per un eventuale controllo di quadratura da parte dell'Amministrazione Finanziaria tra fatture emesse e ricavi annotati in dichiarazione dei redditi.

CONCLUSIONI

La convivenza di più disposizioni normative, qui sommariamente descritte, che possono incidere sul corretto trattamento civilistico e tributario di una transazione commerciale, così come l'analisi del rapporto di scambio nel tempo, conducono a ritenere che quello che potrebbe sembrare, in un'apparente semplicità, fattura da emettere o da ricevere non sempre si materializzerà in un'annotazione di questa natura.
Merita evidenziare, inoltre, che temi e criticità valevoli per le fatture a cavallo di due periodi di imposta rimangono valide anche per le rilevazioni in corso d'anno.

Oltre che ai fini della corretta liquidazione dell'IVA (mensile o trimestrale) si possono ritrovare situazioni in cui è essenziale verificare variazioni di fatturato o di ricavi in periodi diversi dell'anno; esempi tipici sono quelli che riguardano:

- la determinazione dell'acconto IVA con il metodo analitico;
- la verifica della diminuzione del fatturato fra due periodi infrannuali per l'ottenimento di un contributo da parte dello Stato o altro ente pubblico;
- la verifica della formazione del credito IVA da indicare nel MODELLO TR (richiesta di rimborso o utilizzo in compensazione del credito Iva trimestrale).

Anche per gli adempimenti richiamati si farà tesoro che non in tutti i casi si verifica il passaggio immediato dei rischi e benefici tra le parti all'atto della spedizione della merce; non in tutti i casi si realizzano nell'immediato le condizioni necessarie per l'esigibilità dell'IVA.

PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

"Il Collaboratore di Studio" è una rivista on line a cadenza mensile
È prevista la vendita esclusivamente in abbonamento
Eventuali numeri non pervenuti devono essere reclamati via mail al servizio clienti non appena ricevuto il numero successivo

PREZZO DELL'ABBONAMENTO

Prezzo dell'abbonamento annuale per l'anno 2023: Euro 110 + IVA

DIRETTORE RESPONSABILE

Andrea Meneghello

COMITATO SCIENTIFICO

Federico Dal Bosco – Dottore Commercialista
Mario Di Bernardo – Dottore Commercialista
Francesca Iula – Dottore Commercialista
Luca Malaman – Dottore Commercialista
Andrea Meneghello – Ragioniere Commercialista
Emanuele Pisati – Dottore, Ragioniere Commercialista
Pierfranco Santini – Dottore Commercialista
Luca Signorini – Ragioniere Commercialista

HANNO COLLABORATO A QUESTO NUMERO

Emanuela Ardillo, Federico Dal Bosco, Luca Malaman, Fabrizio Giovanni Poggiani, Pierfranco Santini, Gerardo Sarcina, Vincenzo Verrusio, Alessio Zanoni

Chiuso in redazione il 17 Gennaio 2023

SERVIZIO CLIENTI

Per la redazione/distribuzione/abbonamento/rinnovi:
tel. 02 84892710
e-mail riviste@professionecommercialista.com

PROGETTO GRAFICA E IMPAGINAZIONE

A Comunicazione Srl – www.acomunicazione.com

La rivista è registrata presso il Tribunale di Verona - n. 2.086 R.S.

Tutti i contenuti della rivista sono soggetti a copyright.
Qualsiasi riproduzione, divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzati espressamente da Namirial S.p.A. sono vietati. Ogni violazione sarà perseguita a norma di legge. Si declina ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nella rivista. Pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, Namirial S.p.A. non risponde di danni derivanti dall'uso dei dati e delle informazioni ivi contenute.

© 2023 Namirial S.p.A. - Via Caduti sul Lavoro n. 4, 60019 Senigallia (An) - Italia – Local Business Unit di Assago (MI) Centro Direzionale Milanofiori - Strada 1 – Palazzo F6 20057 Assago (MI)