Anno 7 | Numero 3 | Marzo 2023

IL COLLABORATORE DI STUDIO

Mensile operativo dedicato alla crescita
delle Risorse dello Studio Professionale

In evidenza questo mese:

- Controlli contabili in vista della redazione dei bilanci 2022
- Definizione agevolata delle cartelle esattoriali: al via le domande

MARZO 2023

INDICE

Strumenti Operativi di Lavoro

Controlli contabili in vista della redazione dei bilanci 2022
- Controlli contabili: riepilogo dell'analisi normativa 03
- Controlli contabili: check list 21

Soluzioni di Pratica Fiscale

Definizione agevolata delle cartelle esattoriali: al via le domande 27

Istituzione dei codici tributo per fruizione delle misure agevolate previste dalla "tregua fiscale" 39

Semaforo rosso alle cessioni dei crediti e allo sconto in fattura per i bonus edili e le altre novità del D.L. n. 11/2023 47

Primi passi per la Lettura e la Redazione del Bilancio d'Esercizio

La riconferma della sospensione del regime delle perdite 51

Controlli contabili in vista della redazione dei bilanci 2022

A cura di **Francesca Iula**

Il contributo che segue vuole essere uno strumento di supporto per tutti coloro che sono coinvolti nella redazione dei bilanci delle società di capitali, ai fini dell'analisi della conformità con i principi contabili e della corretta applicazione dei criteri di valutazione.
Nella prima parte sono riassunti i controlli principali da effettuare. Accanto alla voce riclassificata secondo lo schema di bilancio da depositare al Registro delle Imprese, vengono descritti i principi contabili da adottare, le regole fiscali e le verifiche da effettuare per la quadratura dei conti. In corrispondenza di ogni voce sono indicate le novità da tenere in considerazione per la corretta valutazione delle poste relative all'anno 2022.
Nella seconda parte è riportata una check list dello stato patrimoniale e del conto economico molto facile da compilare, composta da riquadri da spuntare per rilevare se il controllo è stato effettuato e se la documentazione a supporto è stata archiviata.

CONTROLLI CONTABILI: RIEPILOGO DELL'ANALISI NORMATIVA

CONTROLLO DEI CONTI PATRIMONIALI

VOCE DI STATO PATRIMONIALE	CONTROLLI CONTABILI E NORMATIVA CIVILISTICA E FISCALE
B) I - Immobilizzazioni immateriali: **1) costi di impianto e ampliamento** **2) costi di sviluppo** **7) altre**	• La voce B)I.1 "costi di impianto e ampliamento" può comprendere: i costi di impianto quali i costi inerenti l'atto costitutivo, le relative tasse, le eventuali consulenze dirette alla sua formulazione, l'ottenimento delle licenze, permessi ed autorizzazioni richieste, e simili; e i costi di ampliamento intesi come costi sostenuti a seguito di un'espansione dell'attività in direzioni precedentemente non perseguite. Sono ammortizzabili entro un periodo di cinque anni. *[segue]*

	• La voce B)I.2 "costi di sviluppo" può comprendere i costi sostenuti per sviluppare i risultati della ricerca di base in un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati prima dell'inizio della produzione commerciale. Sono ammortizzati secondo vita utile; nei casi eccezionali in cui non si può stimare la vita utile sono ammortizzabili entro un periodo di cinque anni. • La voce B)I.7 "altre" comprende le manutenzioni straordinarie (migliorie) su beni di terzi che sono ammortizzate nel periodo più breve tra quello di utilità futura delle spese e durata residua del contratto di affitto o comodato. • È necessario procedere all'eliminazione dei costi capitalizzati totalmente ammortizzati sia contabilmente, sia nel libro cespiti.
B) I - Immobilizzazioni immateriali: **3) diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere di ingegno** **4) concessioni, licenze, marchi e diritti simili**	• Nella voce B)I.3 va iscritto il *software* acquistato a titolo di proprietà o in licenza d'uso a tempo indeterminato ovvero prodotto internamente e giuridicamente tutelato → fiscalmente le quote di ammortamento annuale sono deducibili al massimo per il 50% del costo complessivo sostenuto (art. 103, comma 1, del TUIR). • Nella voce B)I.4 va iscritto il *software* acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo determinato → fiscalmente la durata dell'ammortamento va rapportata al periodo di licenza d'uso (art. 103 comma 2 del TUIR). • Nella voce B)I.4 sono iscritti i marchi d'impresa che vanno ammortizzati civilmente sulla base della durata legale del marchio o vita utile se inferiore (con un massimo di 20 anni) → fiscalmente le quote di ammortamento annuale sono deducibili al massimo per 1/18 del costo complessivo sostenuto (art. 103 comma 1 del TUIR).
B) I - Immobilizzazioni immateriali: **5) avviamento**	• Nella voce B)I.5 va iscritto l'avviamento acquistato a titolo oneroso che va ammortizzato civilmente entro un periodo equivalente alla sua vita utile ovvero, qualora tale vita utile non sia prevedibile, in un periodo massimo di 10 anni → fiscalmente le quote di ammortamento annuale sono deducibili al massimo per 1/18 del costo complessivo sostenuto (art. 103 comma 3 del TUIR).
	RIVALUTAZIONE MARCHI E AVVIAMENTO La legge di Bilancio 2022 ha modificato la disciplina sulla rivalutazione dei marchi e dell'avviamento. Il maggior valore oggetto di rivalutazione o riallineamento deve essere dedotto in un periodo di 50 anni, in luogo dell'ordinario piano di ammortamento previsto in 18 anni dall'art. 103 TUIR. A tal fine vengono previste due alternative: 1) il mantenimento del periodo originario di ammortamento previo pagamento di una maggiore imposta sostitutiva (a scaglioni dal 12% al 16% ai sensi dell'art. 176, comma 2-*ter*, TUIR), al netto di quella del 3% già corrisposta; 2) la revoca degli effetti fiscali della rivalutazione con conseguente rimborso o compensazione nel modello F24 dell'imposta sostitutiva già versata del 3%.

B) II - Immobilizzazioni materiali	• Le immobilizzazioni materiali vanno iscritte al costo storico di acquisto aumentato degli oneri accessori di diretta imputazione. Esempio di oneri accessori per gli impianti e i macchinari sono i costi di progettazione, i trasporti, i dazi su importazione, i costi di installazione, i costi ed onorari di perizie e collaudi, i costi di montaggio e posa in opera, i costi di messa a punto. • L'IVA non detraibile nel caso di acquisto di beni a uso promiscuo (cellulari e autovetture) va portata a incremento del costo storico di acquisto, quale onere accessorio. • Le manutenzioni straordinarie (migliorie) devono essere capitalizzate ad incremento del bene strumentale a cui si riferiscono. • È necessario procedere all'eliminazione contabile e dal libro cespiti dei beni obsoleti, rotti, non più utilizzati. • Il saldo contabile delle immobilizzazioni al 31/12 deve quadrare con i costi storici evidenziati nel libro cespiti, suddivisi per categoria. • Le immobilizzazioni materiali devono essere ammortizzate civilmente secondo vita utile → fiscalmente le quote di ammortamento annuale sono deducibili per l'importo massimo corrispondente all'applicazione delle aliquote presenti nel DM del 31 dicembre 1988, ridotte alla metà nell'anno di entrata in funzione dei beni.
B) II - Immobilizzazioni materiali **1) Terreni e Fabbricati**	• I terreni non devono essere ammortizzati, ad eccezione di cave e siti per discariche. • È necessario procedere allo scorporo del costo del terreno attraverso una stima del valore se nell'atto notarile tale valore non è distinto da quello del fabbricato → fiscalmente lo scorporo del terreno va fatto su base forfettaria: il valore del terreno è del 30% nel caso di fabbricati industriali, negli altri casi il valore del terreno è pari al 20% del valore complessivo. Nell'ipotesi in cui all'interno dell'unità immobiliare si svolgano sia attività industriali (dirette alla produzione o trasformazione di beni), sia altre attività (ad esempio negozi, magazzini, ecc.), l'intero immobile si considera industriale qualora gli spazi, espressi in metri quadrati destinati all'attività industriale, siano prevalenti.
B) II - Immobilizzazioni materiali **5) Immobilizzazioni in corso e acconti**	• Le immobilizzazioni materiali costruite internamente sono iscritte nella voce B)II.5 (immobilizzazioni in corso) alla data in cui sono sostenuti i primi costi per la costruzione del cespite. Esse rimangono iscritte come tali fino alla data in cui il bene è disponibile e pronto per l'uso. A tale data l'immobilizzazione materiale è riclassificata nella specifica voce dell'attivo. • Il calcolo dei costi per costruzione in economia dei cespiti comprende i costi diretti (materiale e mano d'opera diretta, costi di progettazione, forniture esterne, ecc.) e i costi generali di produzione, per la quota ragionevolmente imputabile al cespite per il periodo della sua fabbricazione fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della loro fabbricazione.

B) III - Immobilizzazioni finanziarie	• Nelle immobilizzazioni finanziarie si iscrivono gli elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente nell'impresa. • I titoli e le partecipazioni destinati a permanere durevolmente nel patrimonio aziendale si iscrivono tra le immobilizzazioni, i titoli e partecipazioni acquistati a scopo speculativo vengono invece iscritti nell'attivo circolante al punto C) III – Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni. • I crediti si classificano nell'attivo circolante ovvero tra le immobilizzazioni finanziarie in funzione dell'origine degli stessi rispetto all'attività ordinaria. Tra le immobilizzazioni finanziarie sono iscritti per esempio i crediti derivanti da prestiti concessi, nell'attivo circolante sono iscritti i crediti commerciali. • Per quanto riguarda i crediti è necessario distinguere la quota che scade a breve termine (entro l'esercizio successivo) e la quota che scade a lungo termine.
Fornitori c/acconti	Gli acconti erogati a fornitori rimangono iscritti nella voce di Stato Patrimoniale DARE "Fornitori c/acconti" fino al momento in cui viene rilevato il costo di competenza, e cioè fino al momento in cui si verifica il trasferimento dei rischi e benefici in caso di acquisto beni, o l'ultimazione della prestazione in caso di prestazione di servizi. Gli acconti sono riclassificati diversamente a seconda si riferiscano a: • futuri acquisti di immobilizzazioni immateriali che vanno indicati in: B) I.6 Immobilizzazioni in corso e acconti; • futuri acquisti di immobilizzazioni materiali che vanno indicati in: B) II.5 Immobilizzazioni in corso e acconti; • futuri acquisti di materie prime, materie sussidiarie e di consumo, semilavorati e merci che vanno indicati in: C) Attivo circolante - I) Rimanenze – 5) Acconti; • futuri acquisti di servizi che vanno indicati in: C) Attivo circolante - II) Crediti – 5) Verso altri.
C) I - Rimanenze	Relativamente alle rimanenze è necessario effettuare: • la scrittura a inizio esercizio di rilevazione della posta di Conto Economico Dare "Rimanenze iniziali" e, come contropartita, girocontare la posta di Stato Patrimoniale "Magazzino" che deriva dall'esercizio precedente; • la scrittura di fine esercizio di imputazione della posta di Stato Patrimoniale "Magazzino" e contropartita la posta di Conto Economico Avere "Rimanenze finali".

C) II - Crediti **1) Crediti verso clienti**	Relativamente ai crediti verso clienti è necessario: • verificare i saldi a campione; • controllare se gli eventuali saldi negativi sono dovuti a errori (il saldo negativo può essere corretto se dovuto a note di credito non pagate); • valutare i crediti in valuta al cambio €/valuta alla data di fine esercizio; • procedere alla valutazione al valore di presumibile realizzazione attraverso lo stralcio in conseguenza di perdite certe oppure attraverso l'accantonamento al fondo svalutazione crediti per perdite presunte stimate a livello di portafoglio; • controllare l'utilizzo preliminare del fondo svalutazione per stralciare i crediti in conseguenza di perdite; • distinguere i crediti che scadono a breve termine (entro l'esercizio successivo) e quelli che scadono a lungo termine.
	RECUPERO IVA CLIENTE ASSOGGETTATO A PROCEDURA CONCORSUALE È possibile recuperare immediatamente l'IVA sulle fatture emesse nei confronti di clienti assoggettati a procedure concorsuali **avviate dal 26 maggio 2021**, relativamente alla parte di credito rimasta insoluta.
C) II - Crediti **5 bis) Crediti tributari**	• I crediti verso l'Erario devono coincidere con i crediti risultanti dai dichiarativi (es. il saldo DARE del conto Erario c/IVA deve coincidere con il credito che risulta dalla Denuncia IVA annuale). • Le compensazioni verticali (con la stessa tipologia di tributo) dei crediti annuali IVA, IRES, IRAP sono libere senza limiti di importo. Le compensazioni orizzontali (con altre tipologie di tributi) dei crediti annuali IVA, IRES, IRAP sono libere fino all'importo di 5.000 Euro. Le compensazioni orizzontali per l'importo eccedente i 5.000 Euro, invece, richiedono l'apposizione del visto di conformità al modello dichiarativo (Modello IVA annuale, Modello Unico Società di capitali, Modello IRAP). • Le compensazioni orizzontali eccedenti l'importo di 5.000 Euro possono essere effettuate decorsi 10 giorni dall'invio telematico del Modello IVA annuale. • I crediti per ritenute subite (es. ritenuta 26% interessi attivi di c/c, ritenuta 4% contributi erogati da Enti pubblici *ex* art. 28, D.P.R. n. 600/73) devono coincidere con le certificazioni ricevute e vanno girocontati a fine anno con il debito per imposta IRES. *[segue]*

CREDITO IMPOSTA BENI STRUMENTALI NUOVI E BENI 4.0

È necessario rilevare contabilmente i seguenti crediti d'imposta relativi ai beni strumentali:

- beni strumentali nuovi ai sensi dell'articolo 1, commi 1051 – 1063, L. n. 178 del 30 dicembre 2020, pari al 6% del costo di acquisto del bene (o costo sostenuto dal locatore in caso di contratti leasing), utilizzabile in compensazione F24 mediante Entratel o Fisconline in tre quote annuali, già a decorrere dall'esercizio di entrata in funzione del bene. Tale credito è spettante anche per gli investimenti che saranno effettuati entro il 30 giugno 2023 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione.
- beni materiali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0" (allegato A alla legge n. 232/2016), pari al 40% del costo di acquisto del bene (o costo sostenuto dal locatore in caso di contratti leasing), per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di Euro, 20% del costo per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di Euro e fino al limite di costi complessivamente ammissibili pari a 10 milioni di Euro, 10% del costo per la quota di investimenti tra i 10 milioni di Euro e fino al limite di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di Euro, utilizzabile in compensazione in tre quote annuali di pari importo dall'anno di interconnessione dei beni al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.
- beni immateriali connessi a investimenti in beni materiali "Industria 4.0" (allegato B alla legge n. 232/2016), pari al 50%, nel limite massimo di un milione di Euro di costi ammissibili, utilizzabile in compensazione in tre quote annuali di pari importo dall'anno di interconnessione dei beni al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Questi ultimi due crediti d'imposta sono validi anche per gli investimenti che saranno effettuati entro il 30 novembre 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

CREDITO IMPOSTA ENERGIA ELETTRICA

Le imprese non energivore, che hanno una potenza disponibile superiore a 4,5 KWH, hanno diritto a un credito d'imposta se nell'ultimo trimestre del 2022 hanno assistito ad un aumento medio dei prezzi di oltre il 30% rispetto allo stesso periodo del 2019.

Il credito d'imposta è pari al 35% del costo sostenuto nel primo trimestre del 2023, da utilizzare in compensazione entro il 31 dicembre 2023 e dell'ultimo trimestre del 2022, da utilizzare in compensazione entro il 30 novembre 2023.

C) III – Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni: **6) Altri titoli**	I titoli che non costituiscono investimenti durevoli, allocati nella voce dell'attivo circolante C)III-6, devono essere valutati in base al minor valore tra costo ammortizzato e valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato.
	DEROGA VALUTAZIONE TITOLI NON IMMOBILIZZATI Il decreto "Semplificazioni fiscali" (Dl n. 73/2022), considerata l'eccezionale situazione di turbolenza nei mercati finanziari, ha introdotto la facoltà di non svalutare, nel bilancio 2022, i titoli iscritti nell'attivo circolante. L'Oic analizza tale opzione sotto il profilo tecnico contabile. E' possibile valutare i titoli dell'attivo circolante, anziché al minor valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, in base al loro valore di iscrizione, come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato ovvero, per i titoli non presenti nel portafoglio in tale bilancio, al costo d'acquisizione. Rimane comunque necessario procedere alla loro svalutazione in presenza di perdite di carattere durevole. Si tratta di una deroga al criterio di valutazione previsto dall'articolo 2426 del codice civile. Le società, che si avvalgono della facoltà di non svalutare, devono destinare a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla differenza tra i valori iscritti in bilancio e quelli di mercato rilevati alla data di chiusura del periodo di riferimento, al netto del relativo onere fiscale.
C) IV - Disponibilità liquide **1) Depositi bancari e postali**	• Il saldo al 31/12 del conto "Banca c/c" deve corrispondere all'effettivo saldo di conto corrente, eventualmente riconciliato con i pagamenti registrati in data valuta, addebitati l'esercizio successivo (i pagamenti eseguiti con assegno bancario devono essere registrati in data della valuta). • È necessario controllare che siano rilevati per competenza eventuali oneri bancari, interessi passivi, interessi attivi, erario c/ritenute subite del 26% sugli interessi attivi, anche se addebitati/accreditati l'esercizio successivo.
C) IV - Disponibilità liquide **3) Danaro e valori in cassa**	• Il saldo al 31/12 del conto "Denaro in cassa" deve corrispondere con l'effettiva consistenza del contante. • È necessario controllare che all'interno del conto non siano presenti saldi negativi. • Il conto "Denaro in cassa", inoltre, non deve contenere pagamenti, anche frazionati, superiori a 1.999 Euro.

A) Patrimonio netto	• È necessario controllare che, in data della delibera assembleare, sia effettuato il giroconto della destinazione dell'utile di esercizio o la scrittura per la copertura o riporto a nuovo delle perdite. • Verificare se nel corso dell'esercizio sono state deliberate distribuzioni di utili da dover contabilizzare in data della delibera assembleare. • L'utile di esercizio va accantonato alla riserva legale per il 5% fino a quando l'importo della riserva ha raggiunto il quinto del capitale sociale. • La parte di utile corrispondente all'importo non ammortizzato delle spese di impianto, ampliamento e sviluppo, nonché la parte corrispondente all'utile netto non realizzato su cambi va accantonato a una riserva non distribuibile.
	RIPORTO PERDITE DI BILANCIO In caso di chiusura del bilancio con perdita di rilevante ammontare (che supera il terzo del capitale sociale) i provvedimenti di copertura, potranno essere presi in occasione **dell'approvazione del bilancio 2027**, analogamente a quanto era stato stabilito in merito alla "sterilizzazione delle perdite" per le annualità di bilancio 2020 e 2021.
B) Fondi rischi e oneri **4) altri**	Nel rispetto del principio di prudenza, è necessario accantonare a un fondo rischi le passività potenziali di competenza dell'esercizio conosciute entro la data di redazione del progetto di bilancio, come ad esempio le passività potenziali che potrebbero derivare da contenziosi fiscali e cause civili non ancora definite.
D) Debiti **3) Debiti verso soci per finanziamenti**	• I finanziamenti concessi dai soci sono contabilizzati come debiti. • Nel caso di finanziamenti infruttiferi soci, è necessario tenere agli atti un documento con data certa al fine di vincere la presunzione fiscale di fruttiferità del finanziamento. • I versamenti dei soci a fondo perduto sono invece riclassificati in una riserva in conto capitale, iscritta nella voce A) I – 7 "Altre riserve" nel Patrimonio netto.
D) Debiti **4) Debiti verso banche**	• Il debito per mutui passivi rilevato in contabilità deve coincidere con il debito residuo in conto capitale, distinguendo la quota che scade a breve termine (entro l'esercizio successivo) e la quota che scade a lungo termine. • Gli interessi passivi su mutui devono essere rilevati per competenza attraverso l'imputazione del rateo passivo. • I costi di transazione iniziali sostenuti per l'accensione dei finanziamenti devono essere ripartiti per competenza lungo la durata del prestito, attraverso l'imputazione del risconto attivo.
D) Debiti **6) Acconti**	Gli acconti percepiti dai clienti rimangono iscritti nella voce di Stato Patrimoniale AVERE "Clienti c/acconti" fino al momento in cui viene rilevato il ricavo di competenza e cioè fino al momento in cui si verifica il trasferimento dei rischi e benefici in caso di vendita beni, o l'ultimazione della prestazione in caso di prestazione di servizi.

D) Debiti **7) Debiti v/fornitori**	Relativamente ai debiti verso fornitori è necessario: • verificare i saldi a campione; • controllare che eventuali saldi positivi non siano dovuti da errori (il saldo positivo può essere corretto se dovuto a note di credito non incassate); • valutare i debiti in valuta al cambio €/valuta alla data di fine esercizio; • distinguere i debiti che scadono a breve termine (entro l'esercizio successivo) e quelli che scadono a lungo termine.
D) Debiti **12) Debiti tributari e** **13) Debiti verso istituti di previdenza e sicurezza sociale**	• Il saldo al 31/12 del conto "Debito verso INPS per dipendenti" deve corrispondere all'importo INPS trattenuto sulle buste paga di dicembre e tredicesima, in quanto verrà pagato con F24 a gennaio. • Il saldo al 31/12 del conto "Debito verso Erario IRPEF dipendenti" deve corrispondere all'importo dell'IRPEF trattenuto sulle buste paga di novembre, dicembre e tredicesima, in quanto verrà pagato con F24 a gennaio e febbraio. • Il saldo al 31/12 del conto "Debito INAIL" deve corrispondere all'importo da pagare con F24 entro il 16/02. • Il saldo al 31/12 del conto "Debito per imposta sostitutiva TFR" deve corrispondere all'importo da pagare con F24 entro il 16/02. • Il saldo al 31/12 del conto "Erario c/IVA", deve corrispondere all'importo da pagare con F24 il 16/01 se contribuente mensile o al 16/3 se contribuente trimestrale. • Il saldo al 31/12 del conto "Debito verso Erario per ritenute d'acconto" deve corrispondere all'importo da pagare con F24 il 16/01 e deve essere relativo alle ritenute su fatture di professionisti pagate a dicembre. • Eventuali altri debiti erariali devono corrispondere ai debiti risultanti dai dichiarativi annuali (es. il saldo del conto "Debito IRES" deve corrispondere al debito risultante dal modello Unico Società di Capitali).
D) Debiti **14) altri debiti (Debiti verso dipendenti)**	• Il saldo al 31/12 del "Debito verso il personale dipendente" deve corrispondere al netto delle buste paga del mese di dicembre, che verranno pagate a gennaio. • È necessario rilevare il debito per mensilità aggiuntive, ferie non godute e permessi, attraverso l'imputazione per competenza dei costi chiamati "ratei del personale".
D) Debiti **14) altri debiti (Debiti verso amministratori)**	• Il saldo al 31/12 del "Debito verso gli amministratori" deve corrispondere al netto delle buste paga del mese di dicembre, che verranno pagate a gennaio. • Il compenso di amministrazione erogato nell'esercizio deve coincidere con quanto deliberato dall'assemblea dei soci. • È necessario verificare se i debiti verso gli amministratori sono pagati entro il 12/01 dell'anno successivo, in quanto il costo per compenso di amministrazione è deducibile fiscalmente secondo il criterio di cassa allargata, ovvero è deducibile nell'anno d'imposta se pagato entro il 12/01 dell'anno successivo.

CONTROLLO DEI CONTI ECONOMICI

VOCE DI CONTO ECONOMICO	CONTROLLI CONTABILI E NORMATIVA CIVILISTICA E FISCALE
Ricavi di competenza **A.1 – A.5**	• I ricavi devono essere rilevati per competenza: quando si verifica il trasferimento dei rischi e benefici in caso di vendita beni, quando si verifica l'ultimazione della prestazione in caso di prestazione di servizi. • Le prestazioni di servizi ultimate nell'anno, ma fatturate l'anno successivo, vanno registrate attraverso la scrittura di assestamento "fatture da emettere". • Per i ricavi che hanno competenza a cavallo d'anno, vanno rilevati i ratei attivi per la quota di competenza dell'esercizio. • Per rettificare quei ricavi che hanno competenza a cavallo d'anno, vanno rilevati i risconti passivi per l'importo di competenza dell'esercizio successivo. • Controllare che sia stato fatto il giroconto dei risconti passivi a inizio esercizio, con le scritture di apertura conti.
	OIC 34 Il nuovo principio contabile OIC – 34, attualmente in bozza per la consultazione, ha lo scopo di disciplinare i criteri per la rilevazione, classificazione e valutazione dei ricavi da iscrivere nella voce A1) – Ricavi delle vendite e delle prestazioni di servizi, ai sensi dell'art. 2425 del Codice Civile. Ai fini della corretta rilevazione del ricavo, secondo il nuovo principio, dovranno essere seguite le seguenti fasi di lavoro: • determinazione del prezzo complessivo del contratto; • identificazione dell'unità elementare di contabilizzazione; • valorizzazione delle unità elementari; • rilevazione dei ricavi. Lo scopo del principio è quello di agevolare il redattore di bilancio nella rilevazione dei ricavi nei contratti complessi, ossia quei contratti che prevedono più unità di contabilizzazione. Una volta avvenuta la valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione si dovrà procedere alla rilevazione dei ricavi, a seconda che si tratti di vendita beni o di prestazioni di servizi. Per quanto riguarda le vendite di beni, il ricavo è da rilevare quando si verifica il cosiddetto "trasferimento dei rischi e benefici". Mentre per quanto riguarda le prestazioni di servizi i ricavi si rilevano in base allo stato di avanzamento se il diritto al corrispettivo per il venditore matura in proporzione alla prestazione eseguita e se l'ammontare del ricavo di competenza può essere attendibilmente quantificato. Qualora non si possa rilevare il ricavo secondo il criterio dello stato di avanzamento, il ricavo per il servizio prestato è iscritto a conto economico quando la prestazione è stata definitivamente completata.

Rimanenze **A.2**	• La variazione delle rimanenze in corso di lavorazione, semilavorati e prodotti finiti è determinata come differenza tra il valore delle rimanenze finali e quello delle rimanenze iniziali. • Controllare la distinta di magazzino e il metodo di valutazione delle rimanenze. • Ricordarsi di verificare la corrispondenza tra il metodo di valutazione indicato nella distinta rispetto a quanto riportato in nota integrativa.
Contributi in conto esercizio **A.5**	• I contributi destinati al finanziamento generico di esigenze di gestione sono imputati contabilmente per competenza nel momento in cui l'impresa acquisisce il diritto all'erogazione del contributo secondo ragionevole certezza, in base a contratto ovvero a seguito di delibera o decreto di liquidazione. • Il contributo emanato per il sostegno dei costi di energia elettrica, il cosiddetto bonus energia, deve essere contabilizzato quale contributo in conto esercizio.
Contributi in conto impianti **A.5**	• I contributi erogati specificamente per consentire l'acquisizione di beni strumentali ammortizzabili vanno ripartiti per competenza seguendo il piano di ammortamento del bene a cui si riferiscono, secondo due metodologie alternative: - metodo indiretto: il ricavo viene iscritto e rinviato per competenza agli esercizi successivi mediante l'iscrizione di risconti passivi, seguendo il piano di ammortamento; - metodo diretto: il contributo viene portato a diretta riduzione del costo delle immobilizzazioni cui si riferisce. L'ammortamento del bene strumentale viene calcolato sul valore del bene al netto dell'importo del contributo. I principali contributi in conto impianti da tenere in considerazione nei bilanci 2022 sono: • Il contributo "Nuova Legge Sabatini" è un contributo in conto impianti (come da apposita FAQ del MISE del 2019), che non va contabilizzato tra i ricavi A5 ma in una posta riclassificata in diminuzione nella voce C17, nel momento in cui sorge la certezza della sua attribuzione. Il contributo sarà contabilizzato inizialmente per l'intero importo e poi riscontato sulla base del piano di ammortamento del bene a cui si riferisce. • il credito d'imposta beni strumentali nuovi deve essere rilevato contabilmente, quale contributo in conto impianti non imponibile, preferibilmente imputando il ricavo da riscontare in base all'ammortamento del bene. *[segue]*

	BONUS EDILI - CONTABILIZZAZIONE I bonus edili sono assimilati ai contributi in conto impianti (OIC "Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali"). Il credito tributario viene iscritto a bilancio nel momento in cui esiste la ragionevole certezza che sussistano le condizioni previste e che i contributi saranno erogati. In contropartita al credito tributario, la società proprietaria dell'immobile può utilizzare uno dei due metodi previsti dall'OIC 16: • diretta riduzione dell'investimento sostenuto (nel qual caso verrà effettuato l'ammortamento in base all'aliquota prevista al netto della detrazione d'imposta); • iscrizione di un risconto passivo rilasciato a conto economico nel periodo di ammortamento dell'immobilizzazione materiale relativa. Nel caso in cui la società opti per lo sconto in fattura, sarà obbligata a rilevare il costo dell'investimento al netto dello sconto ottenuto.
	CREDITO IMPOSTA ENERGIA - CONTABILIZZAZIONE Il contributo energia elettrica non concorre alla formazione del reddito imponibile e della base Irap. A tal proposito è preferibile rilevarlo come provento (anziché come diminuzione del costo "energia elettrica"), per agevolare l'individuazione della variazione diminutiva da effettuare nel modello Redditi. Il credito d'imposta energia è cedibile a terzi, a un corrispettivo che sarà presumibilmente inferiore al valore nominale del credito stesso, generando un differenziale negativo che va considerato quale costo di natura finanziaria da indicare alla voce C17 del conto economico.
Plusvalenze da alienazione cespiti/Sopravvenienze attive A.5	Relativamente alle plusvalenze da alienazione cespiti, è necessario distinguere se si riferiscono: • a vendite di beni posseduti da oltre tre anni solari, in quanto tassabili in quote costanti fino a un massimo di cinque periodi d'imposta; • a vendite cespiti a uso promiscuo (autovetture e cellulari), in quanto sono imponibili per la percentuale che deriva da: totale ammortamenti dedotti/totale ammortamenti. • attenzione in caso di cessioni beni strumentali per i quali si è beneficiato del credito d'imposta industria 4.0 o beni strumentali nuovi, che non si verifichino le condizioni di recapture (restituzione del credito). Le sopravvenienze attive invece, possono essere: • ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite o oneri dedotti; • ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi; • ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi; • la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi; • indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, di danni relativi a beni strumentali.

Rimanenze finali **B.11**	• La variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci è determinata come differenza tra il valore delle rimanenze finale e quello delle rimanenze iniziali. • Controllare la distinta di magazzino e il metodo di valutazione delle rimanenze. • Ricordarsi di verificare la corrispondenza tra il metodo di valutazione indicato nella distinta rispetto a quanto riportato in nota integrativa.
Costi di competenza **B.6 – B.14**	• I costi devono essere rilevati per competenza: quando si verifica il trasferimento dei rischi e benefici in caso di acquisto beni o quando si verifica l'ultimazione della prestazione in caso di prestazione di servizi, tenendo sempre presente il principio di correlazione costi-ricavi. • Le prestazioni di servizi ultimate nell'anno per le fatture ricevute l'anno successivo, attraverso la scrittura di assestamento "fatture da ricevere" vanno imputate per competenza nell'esercizio. • Per i costi che hanno competenza a cavallo d'anno, vanno rilevati i ratei passivi per la quota di competenza dell'esercizio (es. quota di competenza degli interessi passivi sulla rata del mutuo addebitata l'anno successivo). • Per rettificare quei costi che hanno competenza a cavallo d'anno, vanno rilevati i risconti attivi per l'importo di competenza dell'esercizio successivo (es. quota di competenza dell'anno successivo del costo di assicurazione pagato nell'esercizio). Controllare che sia stato fatto il giroconto dei risconti attivi e ratei passivi a inizio esercizio, con le scritture di apertura conti.
Manutenzioni ordinarie **B.7**	• Le manutenzioni ordinarie sono contabilizzate a costi di esercizio mentre le manutenzioni straordinarie (migliorie) sono capitalizzate tra le immobilizzazioni. • Le manutenzioni ordinarie devono essere riclassificate diversamente a seconda siano relative: a beni propri, a beni di terzi, canoni periodici di manutenzione, a autovetture proprie o di terzi, a impianti telefonici. • Le manutenzioni ordinarie su beni propri sono deducibili nel limite del 5% del costo dei beni ammortizzabili risultanti all'inizio del periodo d'imposta. L'eccedenza è deducibile per quote costanti nei 5 periodi d'imposta successive. Le manutenzioni su beni di terzi e i canoni periodici di manutenzione sono deducibili integralmente. • Ai sensi dell'art. 102 del TUIR, alle imprese di autotrasporto è consentito dedurre i costi di manutenzione e riparazione relativi agli automezzi adibiti al trasporto merci c/terzi fino al limite del 25% del costo complessivo di tali beni risultanti da libro cespiti all'inizio del periodo d'imposta. L'eccedenza è deducibile in quote costanti nei tre periodi d'imposta successivi.

Spese di rappresentanza **B.7**	Le spese di rappresentanza sono spese sostenute con finalità di immagine, come ad esempio costi sostenuti in occasione di feste per inaugurazioni, ricorrenze aziendali o festività religiose, mostre e fiere inerenti l'attività d'impresa. Sono deducibili nei limiti del: • 1,5% dei ricavi (A1+A5) fino a 10 milioni di Euro; • 0,6% dei ricavi (A1+A5) da 10 a 50 milioni di Euro; • 0,4% per la parte eccedente 50 milioni di Euro. L'IVA è indetraibile.
Pasti e soggiorni spese di rappresentanza **B.7**	Le spese di vitto e alloggio sostenute in occasione delle feste per inaugurazioni, ricorrenze aziendali o festività religiose, mostre e fiere inerenti l'attività d'impresa, sono deducibili al 75%. Il 75% va poi sommato alle altre spese di rappresentanza ed è deducibile nei limiti di cui al punto precedente. L'IVA è indetraibile.
Pasti e soggiorni ospitalità clienti **B.7**	• Le spese di vitto e alloggio per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, visite alla sede, sono deducibili al 75%. • È necessario tenere apposita documentazione (generalità dei soggetti ospitati, durata e luogo di svolgimento della manifestazione, natura dei costi sostenuti).
Omaggi > 50 Euro **B.7**	I costi per omaggi di beni non rientranti nell'attività aziendale, di valore superiore a 50 Euro, sono deducibili al pari delle spese di rappresentanza. L'IVA è indetraibile.
Omaggi < 50 Euro **B.7**	I costi per omaggi di beni non rientranti nell'attività aziendale, di valore inferiore a 50 Euro, sono deducibili al 100%. L'IVA è detraibile.
Spese di telefonia fissa **B.7**	Le spese di acquisto e di gestione della telefonia fissa sono deducibili all'80%. L'IVA è detraibile.
Spese di telefonia mobile **B.7**	Le spese di acquisto e di gestione della telefonia mobile sono deducibili all'80%. L'IVA è detraibile al 50% nel presupposto fiscale di utilizzo promiscuo aziendale/personale.
Spese relative a autovetture **B.7**	Le spese relative alle autovetture aziendali non strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili al 20%, l'IVA è detraibile al 40%. In caso di acquisto, esiste il limite massimo di deducibilità pari a € 18.075,99. Nel caso degli agenti di commercio, la deducibilità è pari all'80% fino ad un massimo di € 25.823, mentre l'IVA è interamente detraibile.
Spese relative a autovetture in benefit ai dipendenti **B.7**	Le spese relative alle autovetture aziendali assegnate in uso promiscuo personale/aziendale ai dipendenti, sono deducibili al 70% se i veicoli sono assegnati in benefit ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta. L'IVA è detraibile al 40%. In caso di acquisto, non esiste il limite massimo di deducibilità. L'IVA è detraibile al 100% nel caso in cui l'azienda addebiti al dipendente un corrispettivo almeno pari all'importo del benefit tassato in busta paga.
Spese relative a autovetture in benefit agli amministratori **B.7**	Le spese relative alle autovetture aziendali assegnate in uso promiscuo personale/aziendale agli amministratori sono deducibili integralmente nel limite del benefit. L'eccedenza rispetto al benefit è deducibile nel limite del 20%. L'IVA è detraibile al 40%. In caso di acquisto esiste il limite massimo di deducibilità pari a € 18.075,99.

Pasti e soggiorni per trasferte amministratori e dipendenti **B.7**	• Le spese di pasti e soggiorni relativi a trasferte dipendenti e amministratori effettuate fuori del comune dove ha sede la ditta o comunque dove il dipendente è assunto sono deducibili al 100% nel limite massimo giornaliero per persona di € 180,76 per trasferte in Italia e di € 258,23 per trasferte all'estero. L'IVA è detraibile. • Le spese di pasti e soggiorni relativi a trasferte dipendenti e amministratori effettuate dentro il comune dove ha sede la ditta o comunque dove il dipendente è assunto sono deducibili al 75%. L'IVA è detraibile. Verificare per le trasferte degli amministratori che esista una delibera dell'assemblea che preveda il rimborso delle spese per trasferte *ex* art. 51, comma 5 del Tuir e che individui la sede dell'attività. • È necessario scrivere nella fattura o in un documento collegato i nomi dei dipendenti e degli amministratori andati in trasferta, in modo coerente con il numero di coperti evidenziati nella fattura di pasto o di soggiorno.
Rimborsi Km e Tabelle ACI **B.7**	Per le autovetture aziendali immatricolate o concesse in uso promiscuo al dipendente o amministratore dal 1° luglio 2020, la tassazione cresce all'aumentare della produzione di CO2. Si applica una percentuale dal 25% al 50% dell'importo corrispondente a una percorrenza annua convenzionale di km 15.000 in base alle "Tabelle nazionali dei costi chilometrici di esercizio di autovetture e motocicli elaborate dall'Aci". Per determinare la percentuale da applicare è necessario pertanto controllare: • il modello dell'autovettura; • le emissioni di CO_2 (per autovetture immatricolate o date in uso dal 1° luglio 2020) desumibili dal libretto di circolazione dell'autovettura; • il chilometraggio annuo del dipendente che utilizza l'autovettura. Nel caso di auto concesse in uso al dipendente o all'amministratore prima del 1° luglio 2020, trova applicazione la vecchia percentuale del 30%, sempre della percorrenza annua convenzionale di 15.000 Km (tabella Aci). La deducibilità dal reddito d'impresa delle spese per trasferte, invece, è limitata al costo di percorrenza o alla tariffa di noleggio di autoveicoli di 17 HP a benzina o di 20 HP se diesel (art. 33 del D.L. n. 41 del 23 febbraio 1995, conv. con L. n. 85 del 22 marzo 1995). Nelle apposite tabelle si trovano i valori del costo medio di percorrenza per gli autoveicoli di 17 HP a benzina o di 20 HP a gasolio, che possono costituire un utile riferimento per quantificare, nei limiti previsti dalla legge, le spese di trasferta da dedurre dal reddito d'impresa.
Noleggio autovetture **B.8**	Le spese relative al noleggio delle autovetture aziendali non strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili al 20%, con il limite massimo di € 3.615,20 da ragguagliare ai giorni di noleggio. L'IVA è detraibile al 40%. Nel caso degli agenti di commercio la deducibilità è pari all'80% con il limite di € 3.615,20, mentre l'IVA è interamente deducibile.
Locazione immobili **B.8**	Verificare la corretta imputazione per competenza dei canoni di locazione con il contratto di locazione.

Noleggio autovetture in benefit agli amministratori B.8	Nel caso di uso promiscuo all'amministratore (non dipendente e non Professionista) la deducibilità delle spese è integrale fino al limite di € 3.615,20 fino a concorrenza del fringe benefit, mentre l'eccedenza è deducibile nel limite del 20%.
Noleggio autovetture in benefit ai dipendenti B.8	Le spese relative al noleggio delle autovetture aziendali assegnate in uso promiscuo personale/aziendale ai dipendenti sono deducibili al 70%, se i veicoli sono assegnati in benefit ai dipendenti per la maggior parte del periodo di noleggio. L'IVA è detraibile al 40%. Non esiste il limite massimo di deducibilità per la spesa di noleggio.
Canoni leasing B.8	• I canoni leasing devono essere contabilizzati per competenza lungo la durata del contratto, attraverso il risconto del maxicanone. • In caso di moratoria del leasing, è necessario ripartire il costo residuo del contratto di leasing, dato dalla somma dei canoni ancora dovuti, degli interessi maturati nel periodo sospensione, oltre che dalla quota residua del maxicanone iniziale, dalla data di sospensione alla nuova scadenza per esercitare il riscatto. • Al fine di compilare il prospetto del leasing della Nota Integrativa dei bilanci ordinari, servono i dati del valore attuale del debito residuo verso la società di leasing e dell'importo degli interessi passivi impliciti.
Spese del personale B.9	• È necessario controllare che gli importi a bilancio corrispondano con i prospetti riepilogativi annuali forniti dal consulente del lavoro. • Verificare la presenza "del prospetto IRAP" fornito dal consulente del lavoro sia per compilare il quadro IS del Mod. IRAP, che per controllare la correttezza dei costi del personale imputati a bilancio.
Svalutazione crediti B.10	I crediti devono essere iscritti a bilancio al valore di presumibile realizzo. Se il valore nominale risulta superiore a quello di effettiva esigibilità in quanto si è in presenza di una probabile perdita su crediti, deve essere accantonato un fondo svalutazione. L'OIC n. 15 prevede che il fondo svalutazione crediti debba essere individuato attraverso l'analisi dei singoli crediti e di ogni altro elemento di fatto esistente o previsto. La stima dei crediti può essere fatta analiticamente per ogni singolo credito oppure per classi omogenee di crediti. Fiscalmente, in base all'art. 106 Tuir, la deducibilità massima a fini Ires delle svalutazioni dei crediti sarà pari allo 0,5% annuo del valore nominale o di acquisizione dei crediti iscritti in bilancio, fino al 5% del valore nominale dei crediti iscritti in bilancio non coperti da garanzia assicurativa. Gli accantonamenti al fondo svalutazione crediti che superano il 5% sono fiscalmente indeducibili. Lo 0,5% viene calcolato sull'importo dato da: • crediti vs clienti (senza copertura assicurativa); • fatture da emettere; • note di credito da emettere; • clienti c/RIBA o effetti.

Ammortamenti **B.10**	Occorre definire la quota di ammortamento delle immobilizzazioni materiali e immateriali al fine di rilevarne per competenza il relativo costo. Le immobilizzazioni materiali devono essere ammortizzate civilmente secondo vita utile → fiscalmente le quote di ammortamento annuale sono deducibili per l'importo massimo corrispondente all'applicazione delle aliquote presenti nel DM del 31 dicembre 1988, ridotte alla metà nell'anno di entrata in funzione dei beni.
	SOSPENSIONE AMMORTAMENTO BENI STRUMENTALI Viene estesa al 2022 la possibilità di sospendere gli ammortamenti per i soggetti che non redigono il bilancio secondo i principi contabili internazionali, attraverso la riduzione fino al 100% gli ammortamenti dei beni materiali e immateriali. In tale caso il piano di ammortamento originario sarà prolungato di un anno e sarà obbligatorio destinare a una riserva indisponibile gli utili di ammontare pari alla quota di ammortamento sospesa. Il Legislatore ha previsto la facoltà (non l'obbligo), di dedurre fiscalmente le quote di ammortamento non rilevate civilisticamente. Per le modalità operative contabili di gestione della sospensione potranno essere seguite le indicazioni fornite dal *documento interpretativo OIC 9.*
Minusvalenze/Sopravvenienze passive **B.14**	• Le minusvalenze relative a beni strumentali ed aziende sono deducibili se realizzate in conseguenza di: - cessione onerosa; - risarcimento, anche in forma assicurativa, perdita o danneggiamento; - assegnazione ai soci o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. La minusvalenza è pari alla differenza negativa tra corrispettivo o indennizzo conseguito, diminuito degli oneri accessori di diretta imputazione, ed il valore fiscalmente riconosciuto del bene. • Si considerano sopravvenienze passive deducibili: - il mancato conseguimento di ricavi o altri proventi che hanno costituito redditi in precedenti esercizi; - il sostenimento di spese, perdite ed oneri a fronte di ricavi e altri proventi che hanno costituito reddito in precedenti esercizi; - l'insussistenza di attività iscritte in bilancio in precedenti esercizi diverse da quelle relative a partecipazioni che possono dar luogo a plusvalenze esenti (di cui all'articolo 87 del Testo Unico). *[segue]*

	CORREZIONE ERRORI CONTABILI Il nuovo periodo nel comma 1 dell'articolo 83 del Tuir, in vigore a partire dai bilanci 2022, prevede che la correzione degli errori contabili assume piena rilevanza fiscale, in virtù del principio di derivazione rafforzata, nell'esercizio in cui viene effettuata in conformità ai principi contabili applicati (OIC oppure IAS/IFRS), non essendo più necessario presentare la dichiarazione integrativa per rettificare il periodo di imposta in cui il costo o il ricavo avrebbe dovuto essere contabilizzato. La nuova norma distingue il caso in cui la rilevazione dell'errore determini una sopravvenienza passiva o una sopravvenienza attiva. Le sopravvenienze passive sono fiscalmente deducibili solo se relative a periodi di imposta per i quali è ancora possibile presentare la dichiarazione integrativa. Per quanto riguarda invece le sopravvenienze attive, se rilevate in bilancio a seguito di correzione di errori contabili, sono comunque tassate anche se sarebbero di competenza di periodi di imposta non più accertabili.
Perdite su crediti B.14	Controllare se lo stralcio dei crediti è avvenuto in conseguenza di perdite deducibili fiscalmente. Le perdite su crediti sono deducibili ex art 101, comma 5 TUIR se: • il cliente è assoggettato a procedure concorsuali, nell'anno di apertura della procedura (fino a chiusura della stessa): - fallimento (data della sentenza dichiarativa di fallimento); - concordato preventivo data del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo); - liquidazione coatta amministrativa (data del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa); - amministrazione straordinaria (data del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi); - accordo di ristrutturazione del debito (data del decreto di omologazione dell'accordo). • il credito è inferiore a 2.500 Euro (o 5.000 Euro per imprese di rilevanti dimensioni) e contestualmente è scaduto da oltre 6 mesi prima della chiusura dell'esercizio; • il credito è prescritto; • esiste un accordo transattivo tra le parti; • cessione del credito a terzi, documentato da atto con data certa anteriore alla data di chiusura dell'esercizio. • esistono le prove che attestano la certezza e definitività della perdita, nel caso in cui non ricorrano i casi sopra citati.

DERIVAZIONE RAFFORZATA PER LE MICRO IMPRESE

Dai bilanci 2022 viene permesso alle società che dimensionalmente ricadono nella categoria delle micro-imprese di cui all'art. 2435-*ter* c.c. di applicare ai fini fiscali la derivazione rafforzata nel caso in cui optino per la redazione del bilancio nelle forme ordinarie.

Tale possibilità consente di abbandonare in alcuni casi il doppio binario civilistico-fiscale. Il principio di derivazione rafforzata è applicabile anche a seguito di correzione di errori contabili, ma nel limite del termine previsto per la presentazione della dichiarazione integrativa.

CONTROLLI CONTABILI: CHECK LIST

DENOMINAZIONE CLIENTE _____ **DATA**_____

STATO PATRIMONIALE

	CHECK LIST BILANCIO	Controllo effettuato		Documentazione allegata		
	IMMOBILIZZAZIONI					
	Schede dei cespiti acquistati e venduti nel corso dell'esercizio con allegata copia delle relative fatture di acquisto e vendita	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo aliquote di ammortamento + copia libro cespiti per verifica quadratura con schede contabili	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Verifica scorporo del terreno in caso di acquisto del fabbricato	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Registrazione dei cespiti a uso promiscuo: autovetture aziendali, telefono fisso e mobile	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo capitalizzazione costi: oneri accessori, manutenzioni straordinarie su beni propri	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Eliminazione contabile e da libro beni ammortizzabili: cespiti obsoleti o non più esistenti	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Esistenza di immobilizzazioni materiali o immateriali costruite in economia	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Analisi costi pluriennali da capitalizzare e ammortizzare: costi impianto, ampliamento, sviluppo, manutenzioni straordinarie su beni di terzi	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Eliminazione contabile e da libro cespiti: costi impianto, ampliamento, sviluppo, manutenzioni straordinarie su beni di terzi completamente ammortizzati	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Copia contratti leasing stipulati; verifica calcolo risconto	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Prospetto informativo in nota integrativa sui beni in leasing e prospetto interessi passivi impliciti	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Verifica imputazione costo competenza canoni leasing in caso di moratoria	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Calcolo e contabilizzazione credito imposta beni strumentali nuovi e beni "Industria 4.0" acquistati in proprietà o leasing	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Sospensione ammortamenti anni 2020, 2021 e 2022	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria

	CHECK LIST BILANCIO	Controllo effettuato		Documentazione allegata		
	RIMANENZE					
	Dettaglio delle rimanenze di magazzino al 31.12 e relativa valorizzazione	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Dettaglio dei lavori in corso di esecuzione al 31.12 e relativa valorizzazione	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Indicazione dell'esistenza di beni propri depositati presso terzi ovvero di beni di terzi depositati presso la società	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Verifica contabile del giroconto rimanenze iniziali all'inizio dell'esercizio e imputazione rimanenze finali a fine esercizio	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	CREDITI					
	Elenco perdite su crediti e valutazione sulla deducibilità: cliente assoggettato a procedure contabili, credito di modesta entità scaduto da oltre 6 mesi	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Accantonamento e calcolo fondo svalutazione crediti (controllo dei partitari clienti con elencazione e documentazione dei crediti di dubbia esigibilità). Utilizzo del fondo riportato dall'anno precedente per eliminazione crediti inesigibili	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Recupero dell'IVA per clienti assoggettati a procedure concorsuali	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Dettaglio dei crediti con scadenza entro e oltre l'esercizio	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Situazione clienti con controllo saldi negativi e saldi non movimentati rispetto all'anno precedente	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Dettaglio ratei e risconti	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo se gli anticipi da clienti riguardano prestazioni di servizi o cessione di beni non ancora effettuate	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Dettaglio fatture e note di accredito da emettere	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Prospetto crediti in valuta e valutazione al cambio di chiusura	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	BANCHE - CASSA					
	Controllo contabilizzazione competenze trimestrali	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Prospetto di riconciliazione dei saldi bancari	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Verifica che non ci siano pagamenti per contanti, anche frazionati, superiori a 1.999 €	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo saldo cassa sempre in dare	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria

	CHECK LIST BILANCIO	Controllo effettuato		Documentazione allegata		
	DEBITI					
	Dettaglio dei debiti con scadenza entro e oltre l'esercizio (es. distinzione quote capitale dei finanziamenti che scadono a breve o a lungo)	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Situazione fornitori con controllo saldi positivi e saldi non movimentati rispetto all'anno precedente	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo se gli anticipi a fornitori riguardano prestazioni di servizi o cessione di beni non ancora effettuate	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Dettaglio fatture e note di accredito da ricevere	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Prospetto debiti in valuta e valutazione al cambio di chiusura	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Dettaglio finanziamenti soci, relative delibere, atto di data certa che attesta l'infruttiferità	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Piano ammortamento mutui e finanziamenti, imputazione e ratei degli interessi passivi. In caso di moratoria prestiti verifica imputazione costi per competenza	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	CREDITI E DEBITI FISCALI					
	Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi e beni "Industria 4.0" con relative fatture acquisto	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Credito d'imposta energia elettrica	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo mastrino "Erario c/ritenute d'acconto" con F24 che verrà pagato al 16/1 relativo a ritenute su fatture di professionisti pagate a dicembre	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo mastrino "Erario c/IVA" con registri iva e risultanze della denuncia annuale IVA	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo mastrino "Erario c/IRES" e "Regioni c/IRAP" con le risultanze del Modello Unico SC	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Verifica ritenute subite e documentazione a supporto	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Verifica giroconto acconti d'imposta, ritenute subite e crediti d'imposta con i debiti fiscali	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Verifica ritenute subite e documentazione a supporto	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Verifica giroconto acconti d'imposta, ritenute subite e crediti d'imposta con i debiti fiscali	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria

	CHECK LIST BILANCIO	Controllo effettuato		Documentazione allegata		
	CONTI RELATIVI ALLE PAGHE DIPENDENTI E AMMINISTRATORI					
	Prospetto annuo dei costi del personale comprensivo dei ratei (14ª, ferie) per controllo costi imputati	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo mastrino "Debito verso personale dipendente" e "Debito verso gli amministratori" che deve corrispondere al netto delle buste paga del mese di dicembre, che verranno pagate a gennaio	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Dettaglio TFR (accantonamento fondo, erogazioni a dipendenti licenziati, erogazione acconti) e accantonamento a forme pensionistiche	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Verifica delle posizioni Inail relative ai collaboratori coordinati continuativi e del trattamento delle eventuali somme trattenute ai medesimi	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Verifica della coincidenza dei compensi spettanti all'organo amministrativo con le delibere dell'assemblea dei soci, con evidenziazione dell'eventuale quota non pagata entro il 12/01 dell'anno successivo	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Verifica coincidenza del TFM stanziato nell'esercizio con la delibera dell'assemblea dei soci	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo mastrino "Debito verso INPS per dipendenti" che deve corrispondere all'importo INPS trattenuto sulle buste paga di dicembre e 13ma, in quanto verrà pagato con F24 a gennaio	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo mastrino "Debito verso Erario IRPEF dipendenti" che deve corrispondere all'importo dell'IRPEF trattenuto sulle buste paga di novembre, dicembre e 13ma, pagato con F24 a gennaio e febbraio	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo del mastrino "Debito INAIL" che deve corrispondere all'importo da pagare con F24 entro il 16/02	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo del mastrino "Debito per imposta sostitutiva TFR" che deve corrispondere all'importo da pagare con F24 entro il 16/02	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Prospetto consulente del lavoro per compilazione quadro IS del Mod. IRAP	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	PATRIMONIO NETTO					
	Rilevazione contabile delle distribuzioni utili come da verbale dell'assemblea dei soci	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Verifica giroconto destinazione utile o riporto perdite in data della delibera di approvazione del bilancio	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Prospetto riserve con distinzione in merito alla disponibilità e distribuibilità (evidenziare eventuali vincoli)	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria

CONTO ECONOMICO

	CHECK LIST BILANCIO	Controllo effettuato		Documentazione allegata		
	RICAVI					
	Controllo della corretta imputazione delle fatture da emettere e il giroconto di quelle dell'anno precedente	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo della corretta imputazione dei ratei e risconti e il giroconto di quelli dell'anno precedente	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Verifica contabile del giroconto rimanenze iniziali all'inizio dell'esercizio e imputazione rimanenze finali a fine esercizio, e della presenza della distinta di magazzino	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Contributo bonus energia elettrica (controllo documentazione Agenzia Entrate comprovante l'attribuzione del credito e della documentazione comprovante il sostenimento delle spese)	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Contributi in c/impianti controllare l'esatta rilevazione del risconto passivo.	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Nuova Legge Sabatini (controllo documentazione MISE comprovante l'erogazione del contributo)	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi e beni "Industria 4.0" con relative fatture acquisto (controllo delle fatture di acquisto dei beni strumentali e relativi pagamenti).	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Per Industria 4.0 verificare esistenza perizia e interconnessione.	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Bonus edili (verificare documentazione Agenzia Entrate comprovante il riconoscimento del credito)	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo documentazione comprovante l'origine delle plusvalenze e sopravvenienze attive	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo rilevazione interessi attivi	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria

	CHECK LIST BILANCIO	Controllo effettuato		Documentazione allegata		
	COSTI					
	Controllo della corretta imputazione delle fatture da ricevere e il giroconto di quelle dell'anno precedente	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo della corretta imputazione dei ratei e risconti e il giroconto di quelli dell'anno precedente	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo importi per deducibilità manutenzioni ordinarie (limite 5% per la generalità delle imprese, 25% per le imprese di autotrasporto)	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo documentazione comprovante le spese di rappresentanza e corretta imputazione	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo documentazione comprovante gli omaggi superiori a € 50 e loro corretta imputazione	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo documentazione comprovante le spese per pasti e soggiorni	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo corrispondenza compensi all'organo amministrativo a bilancio con verbali assemblea	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo utilizzo automezzi per percentuale deducibilità	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo applicazione fringe benefit in busta paga (dipendenti e amministratori)	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo importi applicati ai fini del calcolo dei rimborsi (limiti da tabella ACI per autoveicoli di 17 HP a benzina o di 20 HP se diesel)	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo corretta imputazione per competenza dei canoni di locazione con il contratto	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo corretta imputazione per competenza dei canoni di leasing e verifica imputazione risconto maxicanone	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Verifica imputazione costo competenza canoni leasing in caso di moratoria	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Verifica esistenza prospetto interessi passivi impliciti sui leasing	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Verifica congruenza delle spese del personale a bilancio con i prospetti annuali del consulente del lavoro	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo calcolo accantonamento fondo svalutazione crediti	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo aliquote di ammortamento + copia libro cespiti per verifica quadratura con schede contabili	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Verifica sospensione ammortamenti 2020 e/o 2021 e/o 2022	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo documentazione comprovante l'origine delle minusvalenze e sopravvenienze passive	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo situazione clienti girati a perdita su crediti	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria
	Controllo rilevazione interessi debitori	Sì	NO	Sì	NO	□ da ricevere □ non necessaria

Definizione agevolata delle cartelle esattoriali: al via le domande

A cura di **Rita Passannanti**

Come noto, la legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di Bilancio 2023) ha introdotto, per l'anno in corso, un complesso di misure che articolano la c.d. "tregua fiscale 2023", volta ad agevolare i contribuenti che intendano regolarizzare la propria posizione con il Fisco, anche alla luce dell'attuale situazione di crisi economica.
Tra queste, l'articolo che segue intende approfondire la manovra nota come "Rottamazione *quater*" ossia la nuova definizione agevolata delle cartelle esattoriali, analizzandone ambito di applicazione e modalità operative.

L'art. 1, commi da 231 a 252, della Legge di Bilancio 2023 (L. n. 197/2022) ha introdotto una nuova procedura di definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della Riscossione, anche nota come "Rottamazione-*quater*".
Le disposizioni normative succitate disegnano un'architettura per la nuova definizione agevolata simile a quella prevista per le precedenti definizioni di cui all'art.6 del D.L. n. 193/2016 (Rottamazione delle cartelle esattoriali), all'art. 1 del D.L. n. 148/2017 (Rottamazione-*bis*) e all'art. 3 del D.L. n. 119/2018 (Rottamazione-*ter*), ma che si disco sta dalle versioni precedenti per alcune peculiarità, come vedremo nel prosieguo.
La disposizione agevolativa consente, nello specifico, di estinguere la propria posizione debitoria attraverso il pagamento delle somme dovute a titolo di capitale e quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento, senza la corresponsione di:

Somme dovute a titolo di sanzioni comprese nei carichi
Interessi di mora *ex* art. 30 del D.P.R. n. 602/1973
Sanzioni e somme aggiuntive accessorie ai crediti previdenziali
Interessi iscritti a ruolo
Somme dovute a titolo di aggio *ex* art. 17 del D. Lgs. n. 112/1999

La Rottamazione-*quater* appare, quindi, immediatamente economicamente più conveniente rispetto alla precedente versione (Rottamazione-*ter*) che escludeva solo gli interessi di mora e gli aggi e non già tutti gli interessi. Inoltre, è facilmente intuibile come lo "sconto" sul dovuto risulti maggiore con riferimento alle cartelle relative a carichi gravati da sanzioni piuttosto onerose, come ad esempio i carichi relativi a tributi gestiti dall'Amministra-

zione Finanziaria, con la conseguenza che, in tali casi, la Definizione Agevolata sarà particolarmente allettante.

MISURA DEL VERSAMENTO ED IMPORTI ESCLUSI

Supponiamo, ad esempio, che un contribuente abbia ricevuto, a seguito di controllo automatizzato delle dichiarazioni *ex* art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 un avviso di irregolarità per un debito, pari a 6.000 euro relativo all'Irpef dovuta per l'anno 2016, non regolarizzato entro i termini previsti dalla legge. Al contribuente sarà stata, successivamente, notificata la seguente cartella, a seguito dell'iscrizione a ruolo delle somme dovute e non versate, che prevede, tra gli altri, i seguenti importi:

- Sanzione per omesso versamento per € 1.800,00 (30%);
- Interessi da ritardata iscrizione per € 715,20;
- Aggio per € 519,84 (6%);
- Interessi di mora per € 148,80.

Aderendo alla rottamazione-*quater*, il contribuente può beneficiare del seguente risparmio:

VOCE	IMPORTO SENZA DEFINIZIONE	IMPORTO CON DEFINIZIONE
Irpef – omesso versamento	6.000,00	6.000,00
Irpef – sanzioni su omesso versamento	1.800,00	=====
Irpef – interessi di mora	148,80	=====
Interessi da ritardata iscrizione	715,20	=====
Aggio (6%)	519,84	=====
Diritti di notifica	5,88	5,88

Qualora la cartella in oggetto fosse già oggetto di un piano di rateizzazione, va sottolineato che, a norma del comma 238, in caso di precedenti pagamenti parziali, l'Agente della Riscossione terrà conto degli importi già versati **esclusivamente a titolo di capitale compreso nei carichi affidati** e a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento. Anche in tale aspetto si rinviene, pertanto, una novazione delle precedenti versioni della rottamazione (v. ad esempio, art. 3, comma 8 del D.L. n. 119/2018) in cui si teneva conto anche delle somme affidate all'agente della riscossione a titolo di interessi e di quelle maturate a titolo di aggio *ex* art. 17 del D. Lgs. n 112/1999: ciò in quanto, per effetto della rottamazione *quater*, tali somme sono oggetto di integrale abbattimento: a fronte di tale stralcio, tutte le somme relative ai debiti definibili, versate a qualsiasi titolo anteriormente alla definizione, restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili, ai sensi del comma 239.

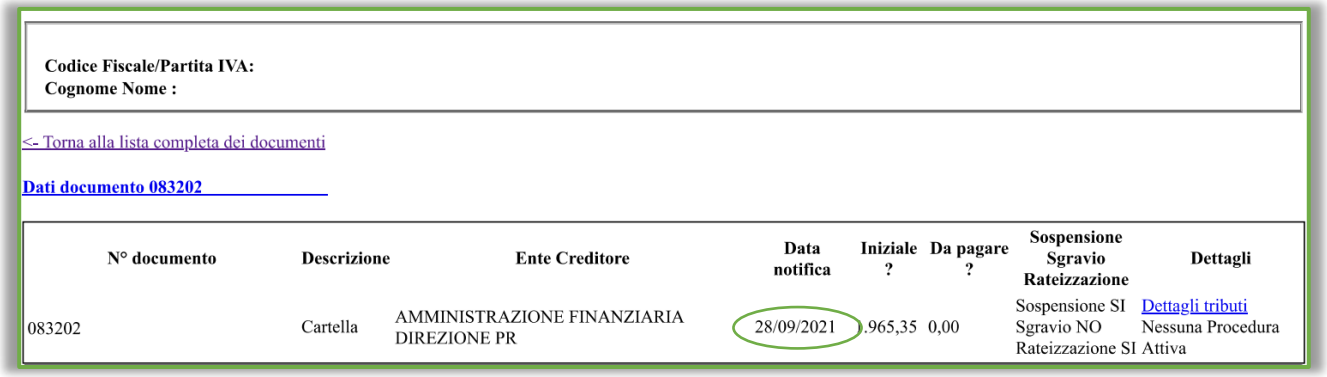
AMBITO DI APPLICAZIONE: QUALI RUOLI

Per quanto attiene al perimetro dei carichi definibili, il Legislatore ha previsto che possano essere oggetto di rottamazione **tutti i carichi affidati all'Agente della Riscossione nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2000 e il 30 giugno 2022**.

L'identificazione dei carichi potenzialmente riconducibili nell'alea della definizione agevolata passa, in primis, per la corretta individuazione di quelli che ricadono nell'arco temporale previsto dal legislatore (1.01.2000-30.06.2022). Orbene, tale aspetto non è opera agevole per il contribuente, il quale, nella pratica, non ha accesso a tale informazione: se la questione appare irrilevante per le cartelle notificate sino al 30 giugno 2022, diviene, invece, dirimente per quelle notificate successivamente a tale data e che potrebbero, sulla scorta di un'erronea interpretazione dei dati, essere escluse dalla domanda di Rottamazione-*quater*.

Infatti, i dati noti al debitore destinatario di un documento emesso dall'Agente della Riscossione sono:

- la **data di notifica** del documento esattoriale, risultante, oltre che dai dati in proprio possesso, anche nel riepilogo del singolo documento presente nella propria Area Riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate – Riscossione



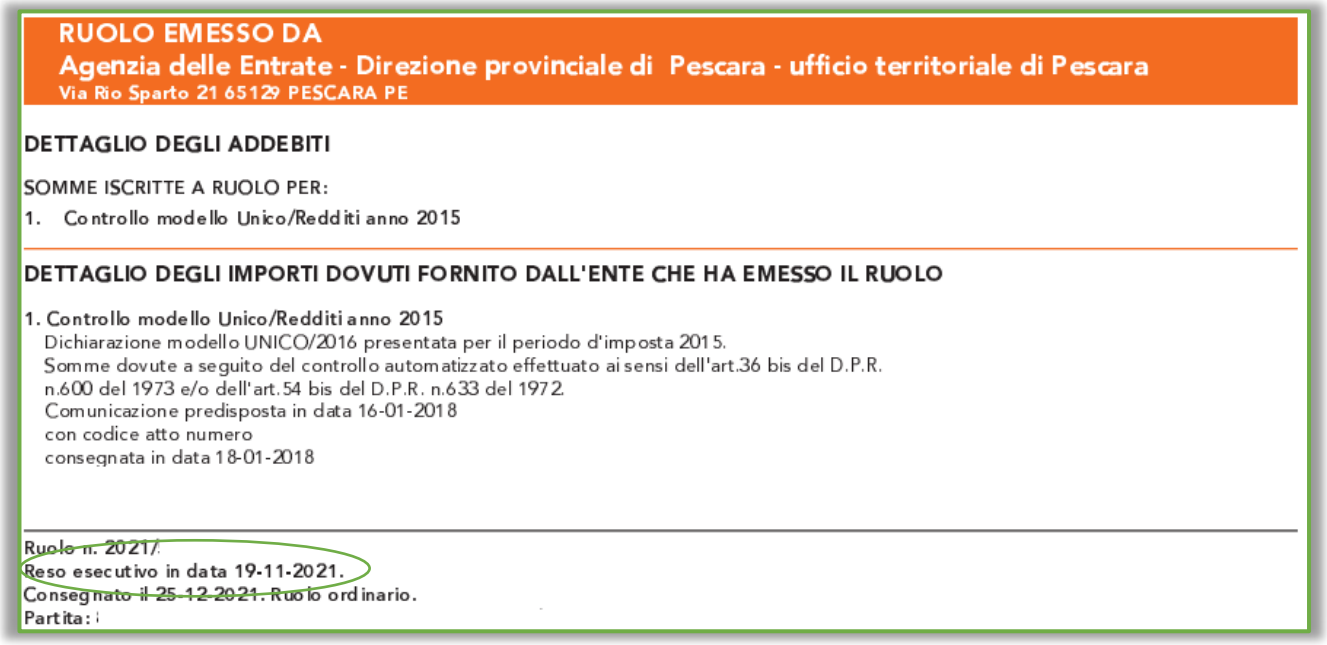
Codice Fiscale/Partita IVA:
Cognome Nome :

<- Torna alla lista completa dei documenti

Dati documento 083202

N° documento	Descrizione	Ente Creditore	Data notifica	Iniziale ?	Da pagare ?	Sospensione Sgravio Rateizzazione	Dettagli
083202	Cartella	AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA DIREZIONE PR	28/09/2021	.965,35	0,00	Sospensione SI Sgravio NO Rateizzazione SI	Dettagli tributi Nessuna Procedura Attiva

- e la **data di esecutività** dal ruolo, riportata all'interno della singola cartella di pagamento, nella pagina precedente alla relata di notifica, tra il dettaglio delle somme iscritte a ruolo.



RUOLO EMESSO DA
Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Pescara - ufficio territoriale di Pescara
Via Rio Sparto 21 65129 PESCARA PE

DETTAGLIO DEGLI ADDEBITI

SOMME ISCRITTE A RUOLO PER:

1. Controllo modello Unico/Redditi anno 2015

DETTAGLIO DEGLI IMPORTI DOVUTI FORNITO DALL'ENTE CHE HA EMESSO IL RUOLO

1. Controllo modello Unico/Redditi anno 2015
Dichiarazione modello UNICO/2016 presentata per il periodo d'imposta 2015.
Somme dovute a seguito del controllo automatizzato effettuato ai sensi dell'art.36 bis del D.P.R. n.600 del 1973 e/o dell'art.54 bis del D.P.R. n.633 del 1972.
Comunicazione predisposta in data 16-01-2018
con codice atto numero
consegnata in data 18-01-2018

Ruolo n. 2021/
Reso esecutivo in data 19-11-2021.
Consegnato il 25-12-2021. Ruolo ordinario.
Partita:

Nessuna delle due date, tuttavia, coincide con le indicazioni del dettato normativo, che all'art. 1, comma 231 della L. n. 197/2022 fa espressamente riferimento a *[…] debiti risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 […]*, facendo ben comprendere che il discrimen per la definibilità o meno del singolo carico è **l'affidamento dello stesso all'Agente di riscossione**: di fatto, tale data di effettivo affidamento del ruolo è conosciuta solo all'agente stesso.

Sul punto sarebbe stato, quindi, auspicabile, al fine di dirimere dubbi su eventuali cartelle notificate in date successive al 30 giugno 2022, che fosse disponibile, per ciascun contribuente (magari nell'area riservata del sito istituzionale), l'elenco dei documenti rientranti nell'ambito temporale previsto dalla norma: in assenza di tali indicazioni, si potrebbe ugualmente procedere ad inserire nella domanda di adesione alla Definizione Agevolata la/e cartella/e in dubbio e rimettere alle successive - obbligatorie - verifiche e comunicazioni dell'ADR.

In secondo luogo, come evidenziato dalla stessa Agenzia delle Entrate sul proprio sito internet e nella Circolare 2 del 27 gennaio scorso, preme sottolineare come la nuova Definizione Agevolata sia destinata potenzialmente a **"tutti i carichi"**, ivi compresi:

- quelli contenuti in cartelle non ancora notificate, se la data di affidamento del ruolo ricade nell'orizzonte temporale indicato;
- quelli contenuti in cartelle interessate da provvedimenti di rateizzazione, sia in presenza di piani in corso sia decaduti;
- quelli già oggetto di un precedente istituto agevolativo, in particolare dalle procedure di "Rottamazione" *ex* art. 6, comma 2 del D.L. n. 193/2016, "Rottamazione-*bis*" *ex* art. 1, comma 5 del D.L. n. 148/2017, "Rottamazione-*ter*" *ex* art. 3, comma 5 del D.L. n. 119/2018, "Saldo e stralcio" *ex* art. 1, comma 189, Legge n. 145/2018, ancorché sia intervenuta la decadenza o l'inefficacia della stessa, con riferimento al residuo dovuto;
- quelli già oggetto di una precedente riapertura dei termini di "Rottamazione" e "saldo e stralcio" *ex* art. 16-*bis*, commi 1 e 2 del D.L. n. 34/2019, ancorché decaduta.

Come da espressa specifica di prassi (*Cfr.* Circolare 2/E del 27 gennaio u.s.), quindi, il transito da precedenti istituti agevolativi alla Rottamazione-*quater* non può considerarsi automatico né si risolve in una proroga dei termini di pagamento delle rate degli stessi, ma è subordinato alla presentazione dell'apposita istanza di adesione alla nuova procedura di Definizione.

N.B. L'adesione alla Rottamazione *quater* è possibile anche per i carichi, ricompresi nell'arco temporale indicato, che siano oggetto di procedimenti di composizione della crisi
da sovraindebitamento instaurati ai sensi della Legge n. 3//2012 *(composizione della crisi da sovraindebitamento)* ovvero del Titolo IV, Capo II, Sezioni II *(ristrutturazione debiti del consumatore)* e III *(concordato minore)* del D. Lgs. n. 14/2019.

La rottamazione quater in esame non può, invece, essere richiesta per le somme iscritte a ruolo relative a:

- carichi affidati all'Agente della Riscossione precedentemente al 1° gennaio 2000 e successivamente alla data del 30 giugno 2022;
- recupero degli aiuti di Stato *ex* art. 16, Regolamento UE n. 2015/1589;
- crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti;
- multe, ammende e sanzioni dovute a seguito di provvedimenti o sentenze penali di condanna;
- ruoli relativi a risorse proprie dell'Unione Europea, nonché l'Iva riscossa all'importazione;
- carichi relativi a somme dovute agli Enti Locali che riscuotono in proprio ovvero tramite concessionari propri;
- carichi affidati da Casse private ed Enti previdenziali privati che non abbiano manifestato la volontà di aderire alla Definizione Agevolata entro il 31 gennaio 2023.

In merito all'ultimo punto, va sottolineato, pertanto, che l'attuale versione della Definizione Agevolata si discosta dalle precedenti in quanto non opera automaticamente *ex lege* per tutti i carichi affidati all'Agenzia della Riscossione, ma con riferimento ai carichi affidati da Casse ed Enti Previdenziali privati rimanda all'autonomia decisionale di ciascun Ente. Alla data di stesura del presente articolo, risultano aver aderito alla rottamazione-quater, con apposita delibera presente sui siti istituzionali, la Cassa Forense, la Cassa Nazionale di previdenza del Ragionieri e Ente Nazionale di Assistenza e Previdenza dei Biologi.

PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA

Come di consueto, coloro che intendono avvalersi della Definizione Agevolata dei carichi devono presentare apposita dichiarazione (R-DA-2023) all'Agente della Riscossione, entro i termini fissati. A differenza di quanto previsto per le precedenti rottamazioni, tuttavia, la presentazione della domanda dovrà avvenire **esclusivamente** in via telematica, collegandosi al sito internet dell'Agenzia delle Entrate - Riscossione al seguente indirizzo: https://www.agenziaentrateriscossione.gov.it/it/.

Qui, il contribuente potrà scegliere tra due modalità alternative di presentazione:

- tramite il servizio *online* presente nell'area pubblica, senza la necessità di inserire credenziali di accesso. Quindi, potrà compilare l'apposito *form* ed allegare la documentazione di riconoscimento. Quest'ultima è differenziata a seconda del soggetto proponente, persona fisica o meno, secondo la tabella che segue.

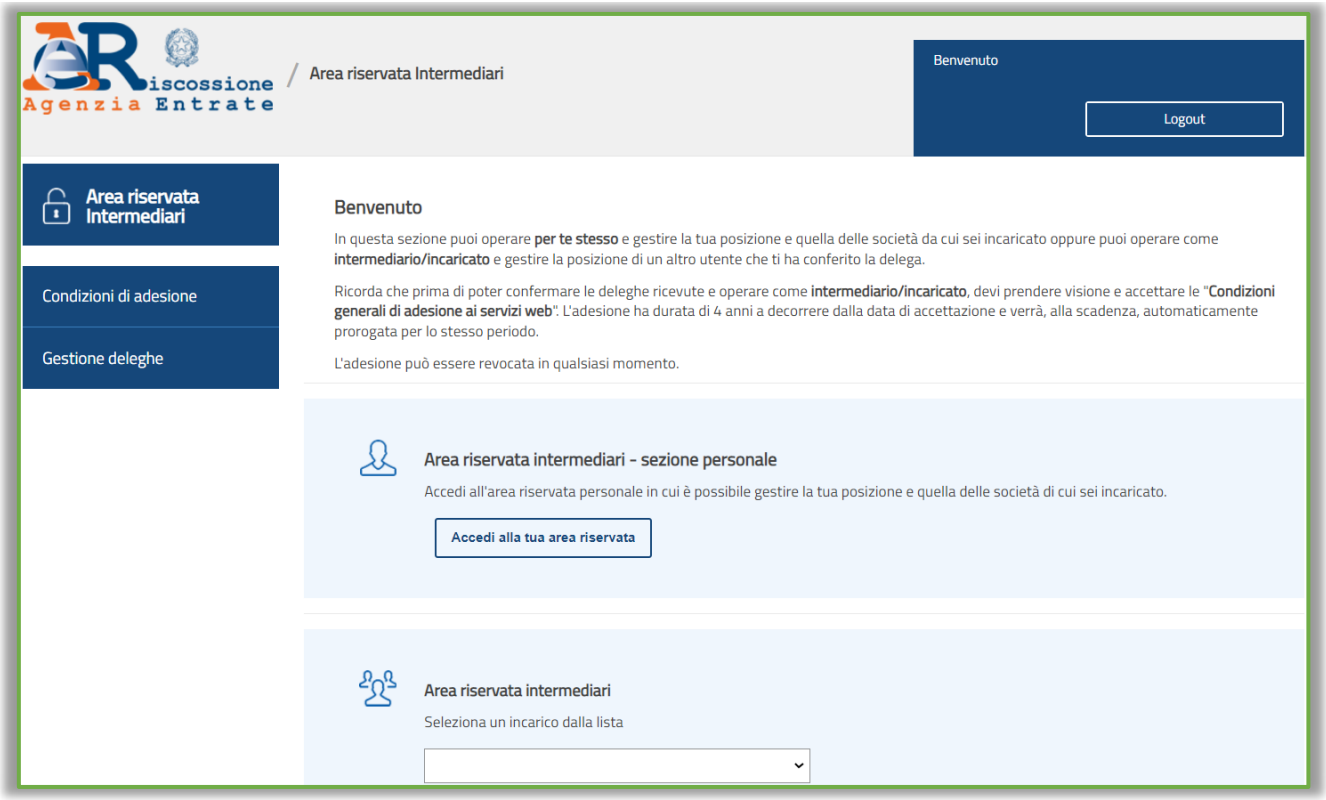
SOGGETTO BENEFICIARIO	DOCUMENTAZIONE DA ALLEGARE
Persone fisiche	• documento di identità • DSAN scaricabile dal sito
Soggetti diversi dalle persone fisiche	• documento di identità del rappresentante legale/ tutore • DSAN scaricabile dal sito • ulteriore documentazione indicata in Tabella sul sito*

** per la consultazione dell'ulteriore documentazione si rinvia al sito istituzionale dell'Ente*

N.B. La mancata allegazione della documentazione di riconoscimento preclude la trattazione della pratica di Definizione Agevolata.

- tramite l'area riservata del sito internet, utilizzando le credenziali SPID, CIE (Carta d'Identità Elettronica) e CNS (Carta Nazionale dei Servizi), ovvero ancora le proprie credenziali Fisconline se in possesso, senza la necessità, in tal caso, di allegare alcuna documentazione di riconoscimento.

In alternativa alla presentazione in proprio da parte del contribuente, la dichiarazione può essere trasmessa dagli intermediari fiscali per i propri assistiti mediante l'Area Riservata a questi dedicata "EquiPro" :



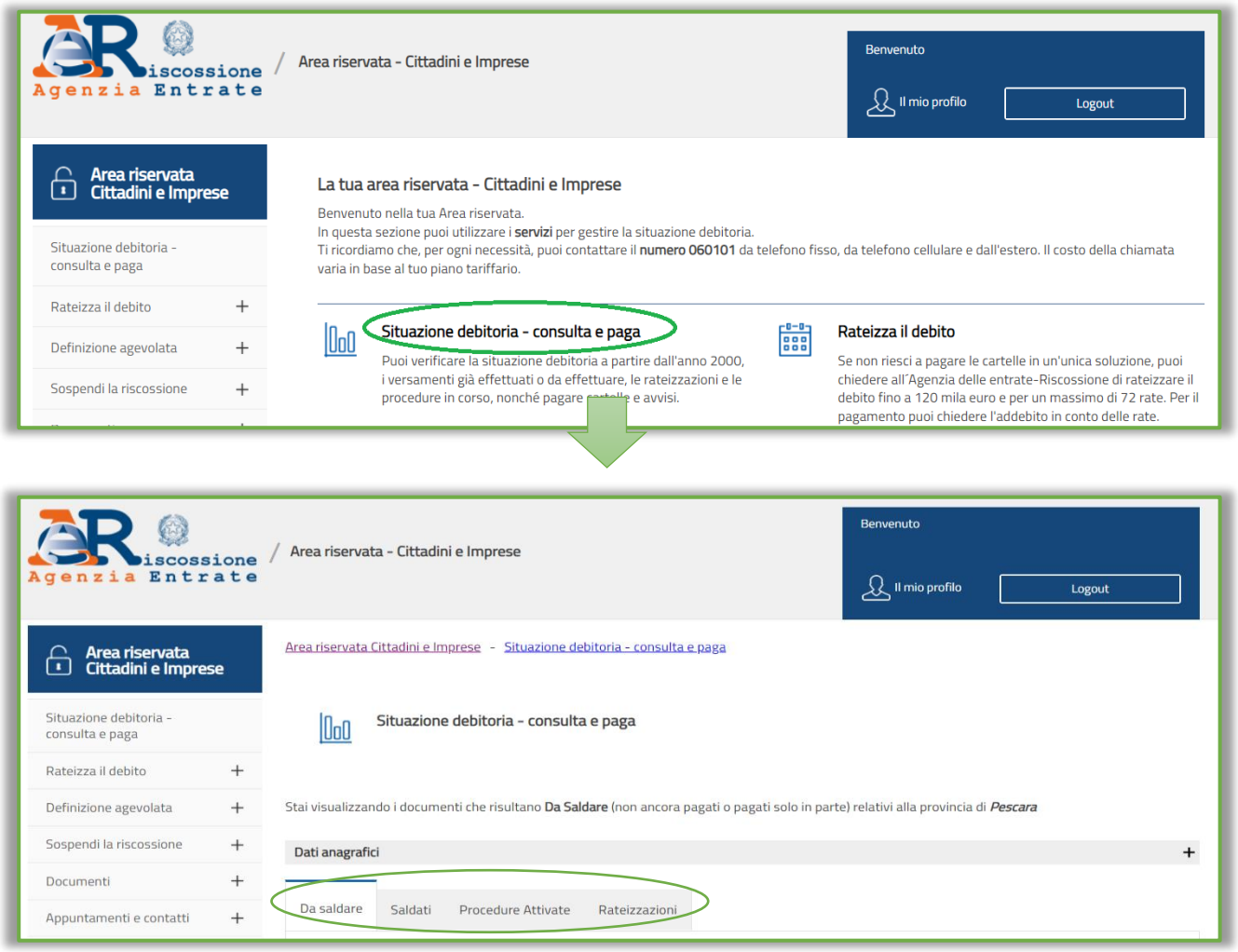
Indipendentemente dalla modalità scelta, la domanda andrà avanzata entro la scadenza perentoria del **30 aprile 2023,** tenendo presente che in caso di riproposizione di una o più domande successive alla prima, queste verranno considerate:

- **sostitutive** della/e domanda/e precedente/i, se riguardanti i medesimi carichi inseriti nella prima;
- **integrazioni** della/e domanda/e precedente/i, se riguardanti ulteriori carichi non inseriti nella prima.

Ciò comporta che, in ogni caso e quand'anche il contribuente presentasse più domande di definizione agevolata riferite a carichi diversi, il piano di definizione agevolata sarà comunque unico e non saranno, invece, attivati più piani di rottamazione, indipendenti e differenziati per carico (e.g. un piano per ogni carico affidato): tale aspetto va, indubbiamente, considerato ai fini della valutazione di convenienza dell'adesione e di sostenibilità del piano di rottamazione, in termini di regolare adempimento dello stesso, soprattutto in presenza di posizioni debitorie rilevanti che comportano rate di importo considerevole.

Esempio di compilazione

Consideriamo l'esempio di un contribuente che scelga di accedere alla propria Area Riservata: da qui, è, *in primis* possibile e consigliabile procedere ad una prima ricognizione dei carichi sottoponibili a rottamazione. Infatti, accedendo alla Sezione *"Situazione debitoria – consulta e paga"*, il sistema informatico restituisce a video l'elenco dei documenti emessi dall'Agente della Riscossione che risultino in stato "Da Saldare" ovvero "Saldati" nonché le procedure di recupero del credito che siano state attivate ed insistano sui ruoli:



Procedendo è, quindi, possibile accedere a tutti i documenti collegati al proprio codice fiscale, se persona fisica ovvero al codice fiscale della società/associazione/ente di cui si ha la rappresentanza legale ed una serie di informazioni relative ai singoli documenti, tra cui:

- numero identificativo del documento (20 caratteri, e.g. 08320220001234567000);
- tipo di documento (e.g. cartella per i tributi dell'Amministrazione Finanziaria, avviso di addebito per i contributi previdenziali, etc…);
- Ente che emesso il ruolo, vale a dire il soggetto che vanta la pretesa creditoria nei confronti del contribuente (e.g. Amministrazione Finanziaria- Dir. Provinciale di competenza, Inps sede di competenza, etc…);
- data di notifica del documento al debitore;
- importo iniziale del debito presente sul documento ed importo da pagare alla data di consultazione della situazione debitoria;
- eventuali sgravi e sospensioni sul debito iniziale del documento, nonché presenza di rateizzazioni ancorché scadute.

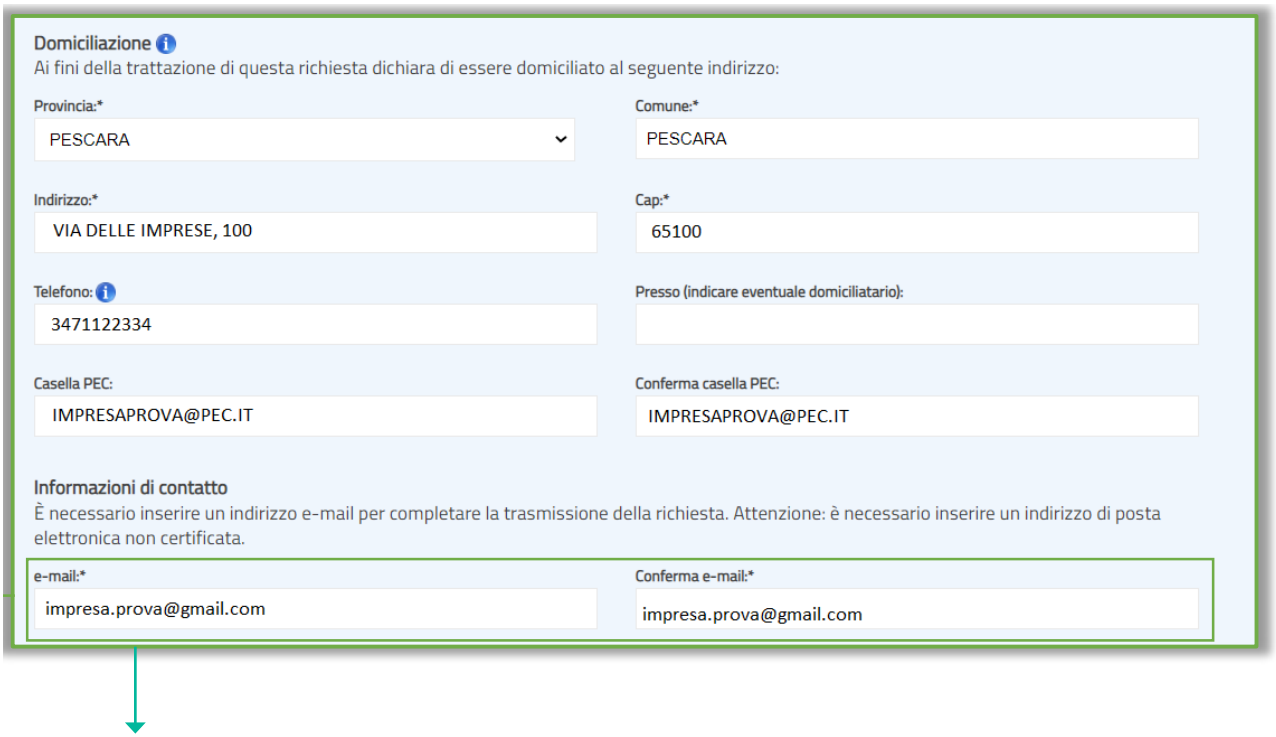
LISTA DEI DOCUMENTI CARTELLE/AVVISI CHE RISULTANO ANCORA NON PAGATI O PAGATI PARZIALMENTE A PARTIRE DALL'ANNO 2000

Risultante dalle informazioni presenti, alla data di stampa, nell'archivio dati dello scrivente agente della riscossione per l'ambito provinciale di

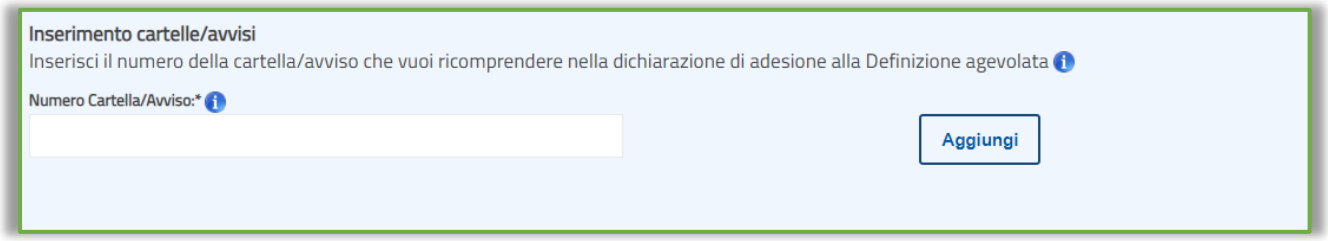
N° documento	Descrizione	Ente Creditore	Data notifica	Iniziale	Sgravato	Sospeso	Da Pagare	Presenza rateizzazioni	Presenza procedure
083	Cartella	AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA DIR. PROV.LE	26/09/2018	2.196,25	0,00	0,00	1.270,19	SI	NO
083	Cartella	AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA DIREZIONE PR	08/08/2019	4.789,35	0,00	0,00	2.701,40	SI	NO
083	Cartella	AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA DIREZIONE PR	28/09/2022	9.413,85	0,00	0,00	10.388,89	SI	NO
083	Cartella	AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA DIREZIONE PR	25/07/2022	10.234,00	0,00	0,00	9.788,70	SI	NO
083	Cartella	AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA DIREZIONE PR	25/10/2022	9.326,58	0,00	0,00	10.047,60	SI	NO
			Totale	**35.960,03**	**0**	**0**	**34.196,78**		

In merito, ai fini dell'esaustiva ricostruzione della posizione debitoria del contribuente e allo scopo dell'individuazione dei carichi da rottamare, è bene consultare anche l'elenco dei documenti che risultino in stato "saldati": ciò in quanto, tra questi vengono annoverati eventuali documenti che, alla data di consultazione, risultano essere interamente sospesi per effetto di disposizioni normative di natura agevolativa. Si tratta, pertanto, di ruoli non regolarizzati ma bensì, ancora in essere e che possono essere correttamente inseriti nella domanda di Definizione Agevolata.
Individuati i carichi che si ritiene di voler e poter definire, è possibile procedere con la presentazione della Domanda di Adesione vera e propria: dalla propria Area Riservata, basterà accedere alla Sezione *"Definizione Agevolata"*, quindi scegliere l'opzione *"Dichiarazione di adesione alla Definizione agevolata- art.1 commi 231 a 252 Legge n.197/2022"*.
La **prima parte** della domanda è destinata ad accogliere i dati del soggetto intestatario dei carichi che presenta la domanda, sia esso persona fisica ovvero giuridica: in quest'ultimo caso, andranno indicati i dati del rappresentante legale e, nel campo **"Dati intestatario dei carichi"**, la denominazione della società rappresentata.

Sarà, quindi, indispensabile inserire, nella **seconda parte**, i riferimenti di domiciliazione, ossia l'indirizzo fisico o di posta elettronica certificata ove il contribuente intestatario della domanda di definizione riceverà l'ufficiale Comunicazione delle somme dovute entro il 30 giugno 2023, da parte dell'Agenzia della Riscossione.



Ad una diversa finalità risponde, invece, l'inserimento di un indirizzo email (posta elettronica non certificata): come vedremo nel prosieguo, l'indicazione è, infatti, obbligatoria per il perfezionamento della trasmissione della domanda e la corretta acquisizione della stessa da parte dell'Ente.
Compilati dati anagrafici e di contatto, è necessario riportare nell'apposito riquadro il numero identificativo di ogni singola cartella che si intende assoggettare a rottamazione (v. *supra*):



In questa fase è agevole ricordare che una singola cartella può contenere, in sé, più carichi differenti e che, pertanto, è facoltà del contribuente optare per un'eventuale definizione parziale delle singole cartelle, ossia decidere di rottamare un ruolo anziché un altro. In quest'ultimo caso, andrà o andranno specificato/i, mediante il pulsante:

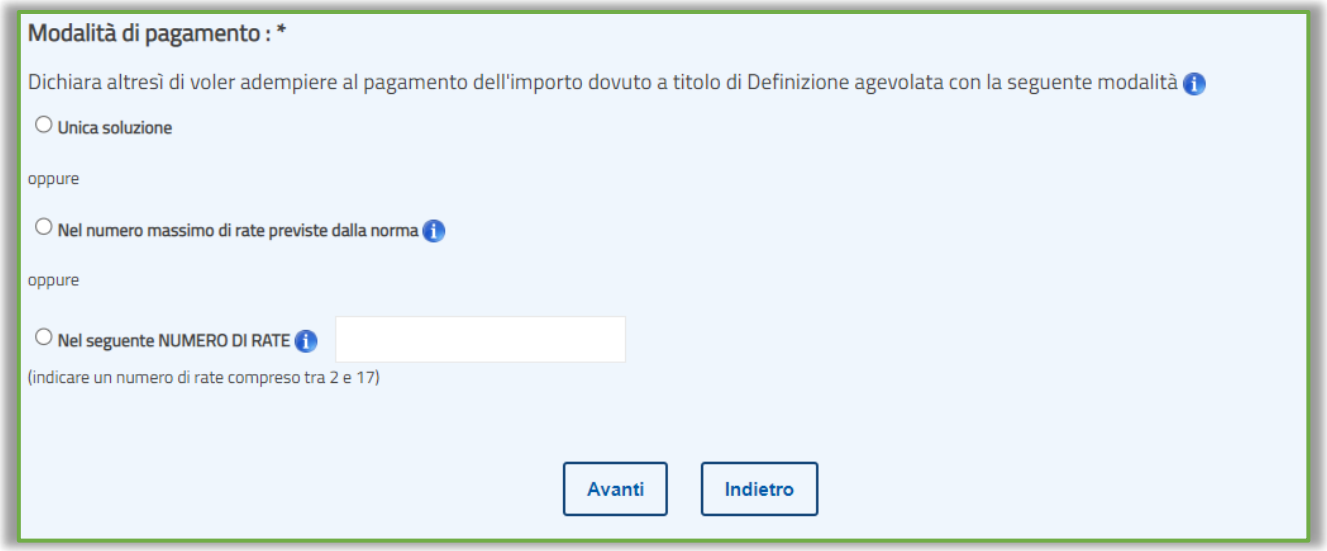
i carichi o il carico da rottamare; diversamente la definizione interesserà tutti i carichi ricompresi nella cartella.

DOVE TROVARE L'INDICAZIONE DEL SINGOLO CARICO? Il numero di carico è facilmente rinvenibile nel documento originario della cartella di pagamento, nella sezione relativa al dettaglio degli importi dovuti.

Ruolo n. 2023/
Reso esecutivo in data
Consegnato il 25-01-2023. Ruolo ordinario.
Partita: 8TAU 2019IRA

Il responsabile del procedimento di iscrizione a ruolo è AUGUSTO CAIMANO.
Le informazioni sotto riportate sono fornite da Agenzia delle Entrate - Direzione provinciale di Pescara - ufficio territoriale di Pescara, a cui ci si deve rivolgere per chiarimenti.
Gli orari di apertura al pubblico sono consultabili sul sito internet www.agenziaentrate.gov.it.

Infine, occorrerà compilare la **terza** ed ultima **parte** della schermata, relativa alle tempistiche di pagamento:



In tale area, il contribuente dovrà manifestare la propria volontà di pagamento, scegliendo tra le seguenti opzioni tra loro alternative:

- versamento delle somme definite in un'unica soluzione entro il 31 luglio 2023;
- versamento rateale delle somme definite in un massimo di 18 rate quadrimestrali a partire dal 31 luglio 2023.

Due rate di importo pari – ciascuna – al 10% delle somme dovute con scadenza 31.07.2023 e 30.11.2023

+

Sedici rate successive – quadrimestrali – di pari importo a partire dal 28.02.2024

Per quanto attiene, invece, alle modalità di pagamento, questo potrà effettuarsi nelle modalità consuete, ossia mediante domiciliazione sul c/c indicato nella domanda di definizione ovvero mediante i moduli precompilati allegati alla comunicazione dell'Agente della Riscossione, tramite l'app Equiclick o infine, presso lo sportello dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione.
A questo punto, è possibile consultare il riepilogo dei dati inseriti nella domanda e procedere all'invio.

DOPO LA PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA

Avvenuta la trasmissione della domanda, l'adesione alla rottamazione-*quater* non risulta ancora perfezionata con il semplice invio della stessa, ma l'*iter* si sviluppa diversamente a seconda della modalità di presentazione prescelta secondo lo schema che segue.

Presentazione nell'Area Riservata

1. Si riceve **una sola mail** di presa in carico, contenente la ricevuta di presentazione della domanda di adesione.

Presentazione nell'Area Pubblica

1. Si riceve **una prima mail** con un link da convalidare entro 72 ore;
2. dopo la convalida, si riceve una **seconda mail** di presa in carico, con il numero identificativo della pratica;
3. se la documentazione allegata è completa, si riceve un'ultima mail con la ricevuta di presentazione.

Entro il 30 giugno 2023, quindi, l'Agenzia delle Entrate - Riscossione comunica al contribuente l'accoglimento della domanda, con l'indicazione delle somme dovute a titolo di definizione agevolata con le relative scadenze ovvero il diniego della domanda, specificando i motivi del mancato accoglimento.
Alla comunicazione, in caso di accettazione, sono allegati i moduli di pagamento precompilati.

Il perfezionamento della trasmissione della domanda di Definizione Agevolata è, di per sé, foriero di **indubbi vantaggi** per il contribuente, il quale potrà, non solo, godere dello "sconto" sulle somme dovute ma anche, usufruire delle conseguenze dell'adesione: in particolare, nelle more della comunicazione delle somme dovute e fino alla scadenza della prima o unica rata, è inibito l'avvio di nuove azioni esecutive e la prosecuzione delle procedure precedentemente avviate, purché non abbia avuto luogo il primo incanto con esito positivo, nonché l'iscrizione di nuovi fermi amministrativi ed ipoteche relativamente ai carichi oggetto di rottamazione.
Ancora, in presenza di debiti relativi a contributi previdenziali, la sola presentazione della domanda di adesione è condizione necessaria e sufficiente al rilascio del DURC positivo ai sensi dell'art.54 del D.L. n. 50/2017. D'altro canto, per lo stesso termine temporale restano sospesi i **termini di prescrizione e decadenza** relativi ai carichi interessati dalla rottamazione.
Va sottolineato, inoltre, che dalla presentazione della domanda di rottamazione-*quater*, risultano sospesi gli

obblighi di pagamento connessi a precedenti rateizzazioni in essere alla data di presentazione: laddove esistenti, queste si intendono automaticamente revocate alla data del 31 luglio 2023, in caso di accettazione della domanda. Differentemente, in caso di diniego, riprenderà regolarmente il piano di rateizzazione in corso: sembra, pertanto, possibile sospendere i pagamenti relativi alle rateazioni in corso, se relative ai medesimi carichi inseriti nella domanda di adesione, assicurandosi, tuttavia, di rimanere al di sotto del numero delle rate scadute e non pagate stabilito per la decadenza della rateazione stessa (come noto, differenziato a seconda della data di presentazione della domanda).
Anche con riferimento al pagamento delle somme, infine, emerge l'assoluta **novità** della nuova versione della Definizione rispetto alle precedenti (e.g., rottamazione-*ter*): se, da una parte, l'omesso, insufficiente ovvero tardivo versamento di anche una sola rata comporta l'inefficacia della rottamazione-*quater*, l'accesso – e la successiva decadenza – al nuovo istituto non preclude la successiva rateizzazione del debito residuo ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 602/1973. Ciò significa che, nella circostanza in cui il contribuente non adempia alla rottamazione-*quater*, sarà possibile presentare richiesta di rateizzazione del dovuto fino ad un massimo di 72 o 120 rate mensili ovvero riprendere i piani di rateazione già esistenti alla data di presentazione della domanda.

N.B. In caso di inefficacia della rottamazione per inadempienza del contribuente debitore, l'Agenzia delle Entrate - Riscossione ritiene le somme versate a titolo di acconto sulle somme complessivamente dovute, senza stralcio.

Istituzione dei codici tributo per fruizione delle misure agevolate previste dalla "tregua fiscale"

A cura di **Gerardo Sarcina**

La risoluzione 6/E del 14 febbraio 2023 ha istituito i codici tributo specifici da utilizzare per versare le somme dovute al fine usufruire del ravvedimento speciale, della definizione agevolata delle controversie pendenti e della regolarizzazione di omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza e sanatoria delle irregolarità formali.

La legge di Bilancio per l'anno 2023 (L. n. 197/2022) ha disposto la possibilità per i contribuenti di definire in maniera agevolata una serie posizioni debitorie verso l'Erario, usufruendo di riduzioni o stralcio di sanzioni, e/o facilitazioni nella rateazione dei debiti fiscali, nonché del ripristino di rateazioni decadute e riapertura di termini di versamento di debiti erariali.

A supporto del complesso normativo citato, sono stati forniti ulteriori chiarimenti attraverso la pubblicazione di circolari, risoluzioni e provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate[1].

In particolare, sono stati individuati quattro sottogruppi di interventi agevolativi:

1. **regolarizzazione delle irregolarità formali** (commi da 166 a 173);
2. **ravvedimento speciale per violazioni tributarie** (commi da 174 a 178);
3. **definizione agevolata delle controversie tributarie** (commi da 186 a 202);
4. **regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovuta a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo o mediazione e conciliazione giudiziale** (commi da 219 a 221).

I suddetti si distinguono dagli altri interventi agevolativi disposti, ad esempio per la regolarizzazione delle comunicazioni d'irregolarità *ex* art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/73, per la necessità per i primi di procedere alla sanatoria utilizzando codici tributo specifici che sono stati attivati e resi noti con risoluzione n. 6 del 2023.

Infatti, mentre per gli "avvisi bonari" le regolarizzazioni vengono effettuate rettificando i valori associati ai codici tributo esposti nella comunicazione di irregolarità o, come nel caso degli avvisi di accertamento in cui si interviene direttamente sul codice tributo riferito alla sanzione piena irrogata dividendola per diciotto (o per sei, se si tiene conto del valore del *fac-simile* del modello F24 allegato all'atto), nel caso dei suddetti sottogruppi è intervenuta la risoluzione n. 6/E del 14 febbraio 2023 che ha istituito i codici tributo da utilizzare per effettuare il versamento delle somme dovute per beneficiare delle disposizioni emanate con i commi di cui all'art. 1 riferiti alla c.d. "tregua fiscale" e le relative modalità di compilazione delle deleghe di pagamento.

1 Riferimenti normativi:
- Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (Legge di Bilancio 2023);
- Circolare n. 2/E del 27 gennaio 2023;
- Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 27629 del 30 gennaio 2023;
- Risoluzione n. 6/E del 14 febbraio 2023.

Passando ad esaminare le casistiche sopra indicate, la risoluzione ha indicato le modalità di compilazione del modello F24 riferite a:

1. REGOLARIZZAZIONE DELLE IRREGOLARITÀ FORMALI

Irregolarità formali oggetto di sanatoria che si caratterizzano per infrazioni, inosservanze di obblighi o adempimenti di natura formale che non incidono nella determinazione di basi imponibili, liquidazioni o pagamenti di imposte sui redditi, IVA ed IRAP o ritenute, nonché crediti d'imposta.

Stante questa identificazione dal punto di vista oggettivo, i destinatari della norma possono identificarsi in tutti i soggetti contribuenti a prescindere da natura giuridica, dal tipo di reddito, dall'attività esercitata e/o regime contabile adottato.

La caratteristica delle sanzioni che vengono inflitte in queste circostanze è la loro natura fissa o circoscritta da limiti minimi e massimi, non essendo correlate all'entità dei versamenti o liquidazioni omesse, tardive o errate su cui calcolare il "*quantum*" della sanzione stessa.

La peculiarità che permette di identificarle con certezza si rileva poiché queste inosservanze, pur non incidendo nella determinazione di violazioni sostanziali, causerebbero potenziali ostacoli all'attività di controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

Fra le varie casistiche che possono verificarsi, si prenda ad esempio il caso di omessa o irregolare presentazione delle LIPE.

La stessa circolare 2/E precisa che si verificano i presupposti di irregolarità formale definibile in tal caso, applicando questa procedura agevolativa, quando l'imposta risulta assolta e non anche quando la violazione ha inciso sulla determinazione e sul pagamento dell'imposta.

Pertanto, supponendo l'omessa presentazione di una LIPE periodica, i cui termini di scadenza erano previsti in date antecedenti il 31 ottobre 2022, l'art. 11, comma 2-*ter* del D.Lgs. n. 472/97, dispone che in caso di *"omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche, ……..* (l'irregolarità) *….. è punita con la sanzione amministrativa da euro 500 a euro 2.000. La sanzione è ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata entro i quindici giorni successivi alla scadenza stabilita…."*, è evidente in determinate condizioni può generarsi un vantaggio nell'utilizzare la regolarizzazione agevolata che, come dispone la norma, si perfeziona con il versamento di una somma pari a € 200,00, **per ciascun periodo d'imposta** cui si riferiscono le violazioni.

Inoltre, il pagamento della somma può essere eseguito in due rate di pari importo da versare, rispettivamente, entro il 31 marzo 2023 e il 31 marzo 2024.

Si rammenta, infine, che le irregolarità formali sanabili in via agevolata riguardano ambiti impositivi tassativamente individuati dal comma 166 e vengono circoscritti ad imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Esempio:

Si supponga di aver omesso l'invio della LIPE riferita ai primi tre trimestri 2020 ed ai primi trimestri 2021:

- per ciascuna LIPE omessa sono stati effettuati i corrispondenti versamenti IVA periodici;
- non essendo state trasmesse le LIPE, non è possibile ricevere comunicazione di irregolarità ed art. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/73, poiché procedura automatizzata;

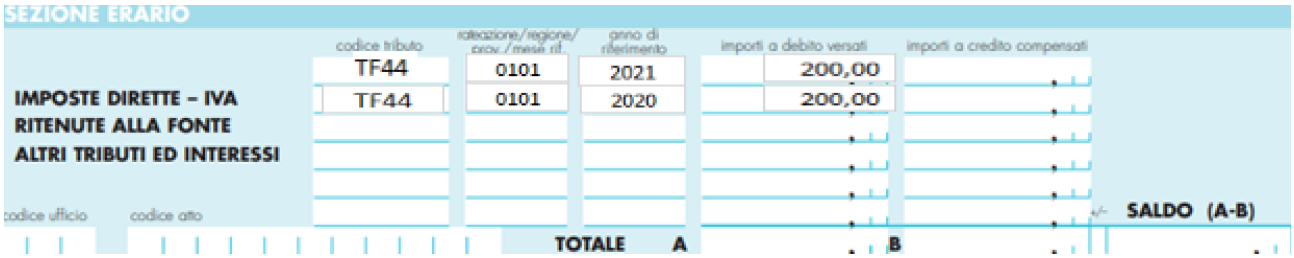
La sanatoria si effettua versando la somma di € 200, a "copertura" di tutto il periodo d'imposta, anziché di € 500 per la sanzione piena di ciascuna omissione;

Fatti gli opportuni calcoli di convenienza, per le omissioni o inesattezze potrebbe essere più conveniente sanarle ricorrendo al ravvedimento operoso di cui all'art. 13 D.Lgs. n. 472/97, si riscontra che per le LIPE omesse:

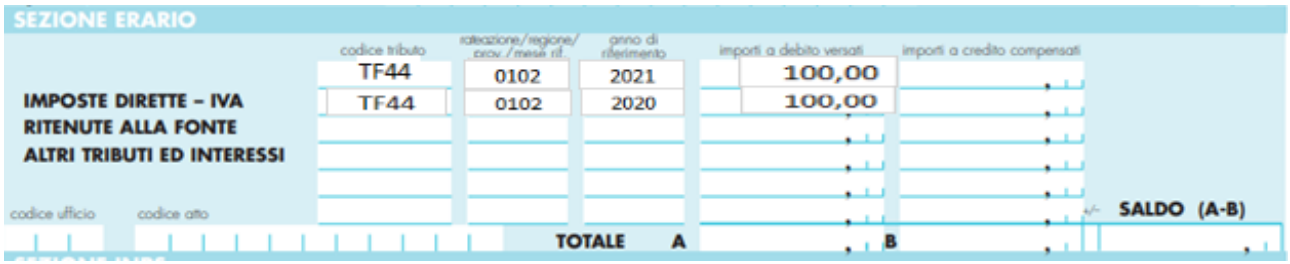
- per il periodo d'imposta 2020, sarebbe dovuta una sanzione ridotta (1/6 di € 500) di € 83,33 * 3 = € 250,
- per il periodo d'imposta 2021 la sanzione ridotta (1/7 di € 500,00) di € 71,43 * 3 = € 214,29,

risulta più vantaggioso regolarizzare ricorrendo alla sanatoria, con il versamento di € 400,00 per entrambi i periodi, rispetto al ricorso ai ravvedimenti per cui bisognerebbe versare € 464,29.

La compilazione dell'F24 in caso di versamento in unica soluzione entro il 31/03/2023, è la seguente:



In caso di versamento in due rate il modello F24 sarebbe il seguente, per la prima rata:



Di conseguenza, non essendo dovuti gli interessi sulla seconda rata da versare entro il 31 marzo 2024, per il relativo F24 è sufficiente variare il numero della rata che si va a versare in 0202 anziché 0102.

2. IL RAVVEDIMENTO SPECIALE DELLE VIOLAZIONI TRIBUTARIE

I commi da 174 a 178 hanno disposto la possibilità di usufruire del ravvedimento "speciale" riguardo ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, diversi da quelli riferiti ad irregolarità per violazioni formali e da quelli rilevati in via automatizzata *ex* art. 36-*bis*, avvalendosi di una riduzione delle sanzioni ad un diciottesimo dei minimi edittali previsti in via ordinaria in caso di contestazione.

Il ravvedimento speciale è applicabile per violazioni **non ancora contestate** con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione e irrogazione di sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all'articolo 36-*ter* del D.P.R. n. 600/1973, e riguarda le dichiarazioni validamente presentate e relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2021, ancorché presentate tardivamente entro il novantesimo giorno dalla scadenza, procedendo a ritroso fino alle dichiarazioni i cui termini di accertamento non sono decaduti, ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/73.

In caso di violazioni prodromiche (ossia violazioni autonomamente contestabili rispetto ad irregolarità dichiarative) come nel caso di omissioni di fatturazione, l'irregolarità si perfeziona dapprima con ravvedimento speciale (1/18) della violazione prodromica e successivamente con il ravvedimento speciale della violazione rilevabile in dichiarazione.

Con la trasmissione di dichiarazione integrativa, consegue lo slittamento dei termini di decadenza per l'accertamento, come disposto dallo stesso art. 43 del D.P.R. n. 600/73.

Altra peculiarità del ravvedimento speciale si ravvisa nella possibilità di effettuare il versamento in unica soluzione o avvalendosi di otto rate trimestrali con scadenza entro il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno, applicando in tasso di interesse del 2% su ciascuna rata successiva alla prima.

La circolare n. 2 precisa altresì che, in caso di inadempimento nei pagamenti rateali, non possono applicarsi le previsioni di cui all'articolo 15-*ter* del D.P.R. n. 602/1973.

Infine, è prevista la possibilità di avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

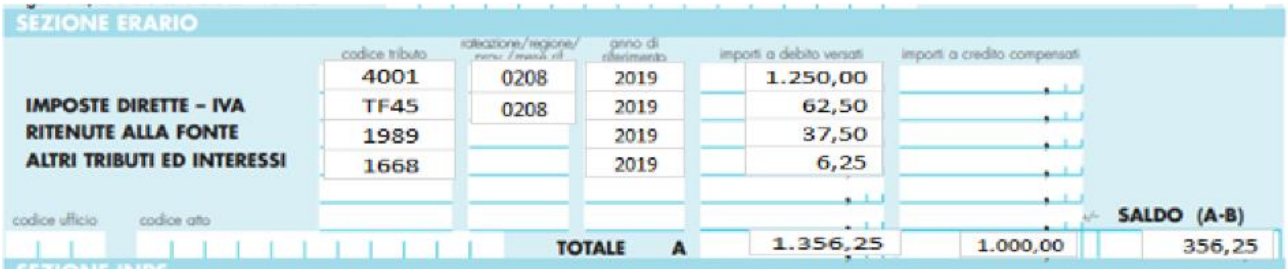
Esempio:

In caso di contestazione a mezzo PVC (fra l'altro) di un reddito 2019 non dichiarato, per ciascun rilievo è prevista la possibilità di ravvedersi applicando una sanzione ridotta ad 1/5 del minimo edittale (premesso che è possibile

avvalersi della sanzione ridotta pari ad 1/6 del minimo edittale finché il PVC non è stato notificato), prima che venga notificato l'avviso di accertamento.
In tal caso, supponendo un reddito non dichiarato con relativa imposta dovuta di € 10.000, per cui il contribuente è assoggettabile a sanzione minima del 90 % e pari ad € 9.000, dopo aver presentato apposita dichiarazione integrativa riferita al periodo d'imposta oggetto di rettifica, è possibile effettuare un versamento in sanatoria con "ravvedimento operoso speciale" in unica soluzione o in 8 rate trimestrali, versando 1/18 della sanzione minima dovuta (€ 9000 /18) = € 500.
In tal caso è possibile versare la sanzione ridotta anche ratealmente. Supponendo n. 8 rate con ciascuna rata di € 500 / 8 = € 62,50 e, per ogni rata successiva maggiorandola di interessi del 2 %.
Avvalendoci della tabella di cui alla risoluzione 6/E, in caso di IRPEF non dichiarata, il ravvedimento operoso si perfeziona attraverso il versamento in F24 di imposta, sanzione ed interessi (rate successive alla prima) come segue:

1) IRPEF dovuta: € 10.000,00 / 8 = € 1.250 imposta rateizzata;
2) Sanzione rateizzata: € 62,50;
3) Interessi da ravvedimento dal 16/06/2020 al 31/03/2023 (valore casuale per semplicità espositiva € 300,00 /8) = € 37,50;
4) Interessi da rateizzazione 2% (supponendo che si versi la seconda rata al 30/06/2023) = € 6,25;
5) Considerata la possibilità di operare la compensazione con eventuali crediti, nel caso di presenza di un credito IRPEF 2021, di € 1000, lo si utilizza in F24.

Il saldo a debito da F24 ammonta ad € 356,25.



SEZIONE ERARIO	codice tributo	rateazione/regione/ mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE – IVA	4001	0208	2019	1.250,00		
RITENUTE ALLA FONTE	TF45	0208	2019	62,50		
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	1989		2019	37,50		
	1668		2019	6,25		
codice ufficio / codice atto						SALDO (A-B)
			TOTALE A	1.356,25	1.000,00	356,25

3. DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE

I commi da 186 a 202 disciplinano la possibilità di definizione delle liti pendenti presso le Corti di Giustizia Tributaria, di primo e secondo grado, comprese quelle di Trento e Bolzano e presso la Corte di Cassazione, purché concernenti questioni devolute alla giurisdizione tributaria.
Oggetto di controversia pendente possono essere atti di natura impositiva, quali gli avvisi di accertamento e atti di irrogazione sanzioni e atti meramente riscossivi, in cui sono parte l'Agenzia delle Entrate o l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli.
Per accedere alla definizione è, in ogni caso, **necessario che la controversia sia pendente.**
Qualora con il medesimo ricorso introduttivo del giudizio siano stati impugnati più atti, il ricorrente è tenuto a presentare una distinta domanda per ciascun atto e ciascuna controversia autonoma deve essere integralmente definita, nel senso che non sono ammesse definizioni parziali dei singoli atti impugnati, bensì di tutta la controversia in contenzioso.
La definizione avviene con il pagamento di un determinato importo rapportato al valore della controversia, la cui base di calcolo è rappresentata dal valore della lite ossia *"….l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative esclusivamente alle irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste..".*
In caso di ricorso pendente iscritto nel primo grado, la controversia può essere definita con il pagamento del 90 per cento del valore della controversia.
Particolarmente appetibile risulta la casistica che vede già soccombente l'Amministrazione Finanziaria in via non

definitiva, in sentenze già pronunciate, poiché le controversie pendenti (comma 188) possono essere definite con il pagamento:

- del 40% del valore della controversia (soccombenza in primo grado);
- del 15% del valore della controversia (soccombenza in secondo grado);
- di un importo pari al 5% del valore della controversia se pendenti in Corte di Cassazione per le quali l'Agenzia delle Entrate risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio;

Vanno esclusi dalla definizione gli importi di cui all'atto impugnato che non formano oggetto della materia del contendere.

Esempio:

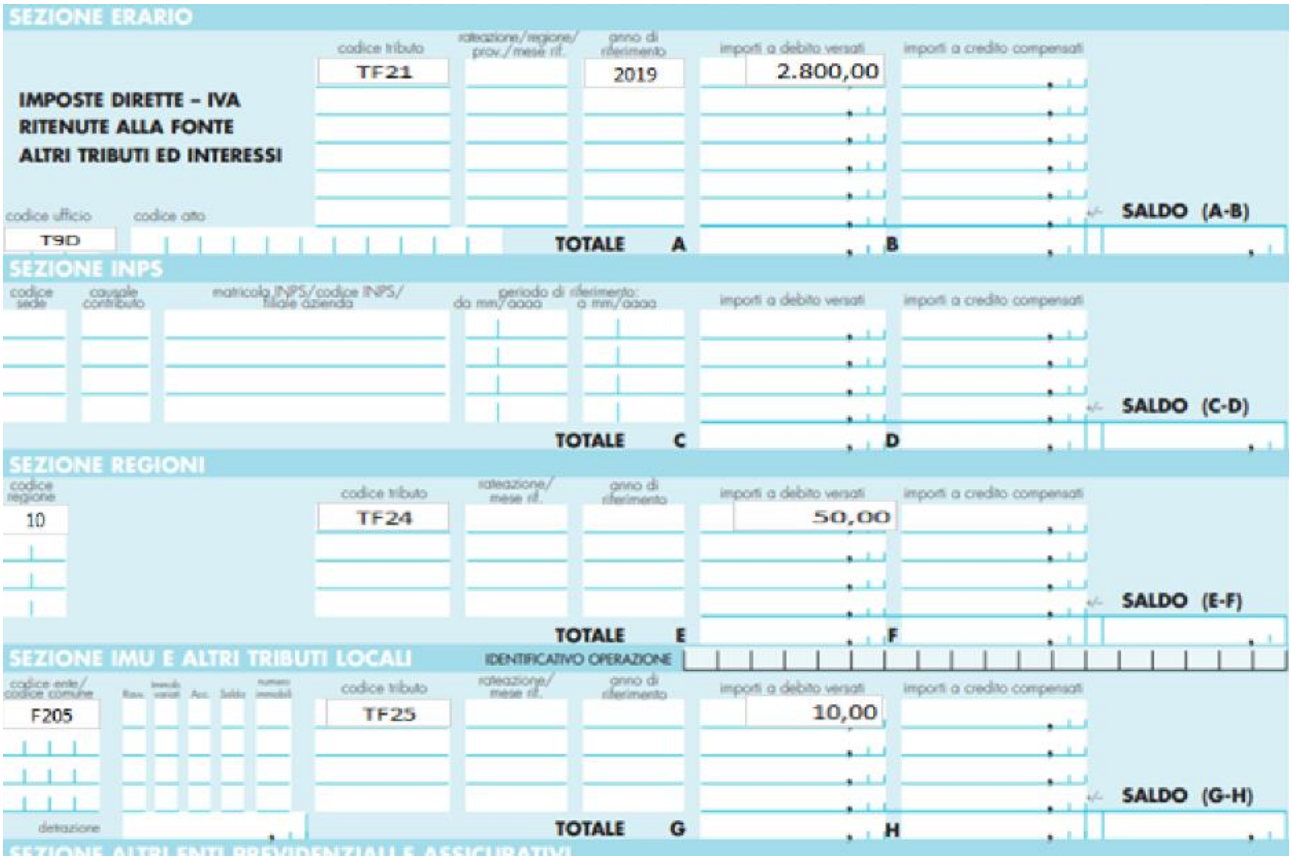
Si supponga che ci sia una controversia pendente in cui il contribuente ha già avuto esito di sentenza a favore in primo grado per IRPEF e relativi interessi, oltre addizionali, accertate dall'Amministrazione Finanziaria, di € 7.000,00, add. regionale € 125,00, add. comunale € 25,00.
In tal caso è possibile giungere a definizione versando € 7.000,00 * 40 % = € 2.800,00.

In caso di controversie vertenti esclusivamente **sanzioni collegate ai tributi** cui si riferiscono, possono definirsi in via agevolata senza il pagamento di alcun importo qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito, anche con modalità diverse dalla definizione in commento.
In tali casi, è sufficiente la sola presentazione della domanda di definizione entro il 30 giugno 2023.
Al contrario (comma 191) se la controversia riguarda **sanzioni non collegate al tributo,** la somma da versare ai fini della definizione segua la stessa regola di cui al comma 188.
Si ha perfezionamento della definizione con presentazione domanda di definizione e con il pagamento eseguito, entro il 30 giugno 2023, dell'integrale importo dovuto per ogni autonoma controversia.
Il modello di è reperibile sul sito istituzionale www.agenziaentrate.gov.it

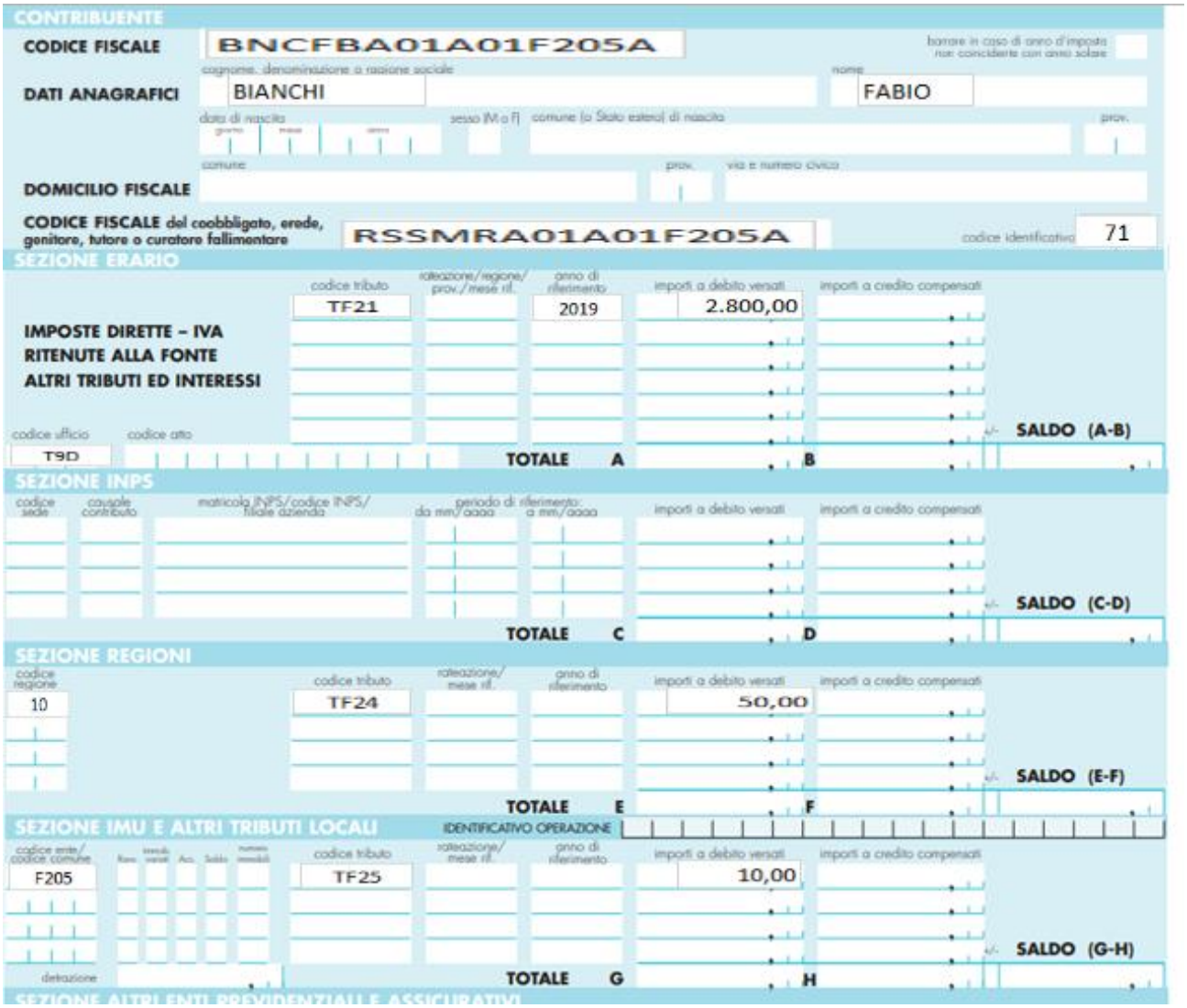
In fase di compilazione è necessario tener conto della *"errata corrige"* alle istruzioni apportata in data 3 febbraio 2023.
Nel caso in cui gli importi dovuti superino Euro 1.000 è ammesso il pagamento rateale, in un massimo di 20 rate trimestrali di pari importo. Le rate trimestrali vanno versate entro il 30 giugno, 30 settembre, 20 dicembre e 31 marzo di ciascun anno.

Bisogna rivolgere particolare attenzione al calcolo degli interessi sulle rate successive poiché, a differenza di quanto detto a proposito del ravvedimento speciale, bisogna calcolare gli interessi legali che per l'anno 2023 corrispondono al 5%.
In questa specifica definizione agevolata è esclusa la compensazione di cui all'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997.
In compenso, in caso di inadempimento nei pagamenti rateali, e/o irregolare pagamento degli stessi, è previsto che si applichino le disposizioni di cui all'articolo 15-*ter* del D.P.R. n. 602 del 1973 (lieve inadempimento, ravvedimento entro il termine di scadenza della rata successiva per omesso o carente versamento della rata, …etc).
Si ribadisce che la definizione in commento è riferibile **esclusivamente** alle controversie per le quali alla data della presentazione della domanda **non si sia ancora formato il giudicato.**
È possibile la sospensione della controversia fino al 10 luglio 2023, su richiesta del contribuente di avvalersi della definizione agevolata, a condizione che perentoriamente, entro la medesima data, lo stesso abbia esibito la domanda di definizione e la prova del versamento degli importi dovuti o della prima rata.
Si precisa che il campo "codice ufficio" è valorizzato con il codice della Direzione Regionale o Provinciale dell'Agenzia delle Entrate (ufficio legale), del Centro operativo di Pescara, ovvero dell'Ufficio provinciale – Territorio di Milano, Napoli, Roma o Torino, parte in giudizio. Tali codici sono reperibili nelle "Tabelle dei codici e denominazioni delle direzioni centrali, regionali e provinciali delle entrate" e nella "Tabella dei codici degli Uffici Provinciali - Territorio (U.P.T.) da utilizzare nel modello F24", pubblicate sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate www.agenziaentrate.gov.it.

Ritornando all'esempio: supponendo che ci sia un contenzioso in corso per IRPEF di € 7.000, add. reg. € 125 e add. com. € 25, con la Direzione Provinciale II di Milano (T9D) riferito all'anno 2019, con già esito positivo per il contribuente in primo grado, è possibile definire in via agevolata la controversia attraverso il seguente versamento:



Gli importi sono indicati con riduzione al 40% del valore della lite.
Qualora il versamento venga eseguito da un soggetto diverso da colui che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio, nel campo "codice fiscale" della sezione "CONTRIBUENTE" del modello F24 è indicato il codice fiscale del soggetto che effettua il versamento.
In tal caso, nel campo "codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare" è riportato il codice fiscale del **soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio**, unitamente all'indicazione, nel campo "codice identificativo", del codice "71" (soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio).
In tal caso è necessario indicare il codice fiscale di chi effettua il versamento, per conto del soggetto in contenzioso, nell'esempio che segue, BIANCHI FABIO paga per ROSSI MARIO che ha introdotto il giudizio.

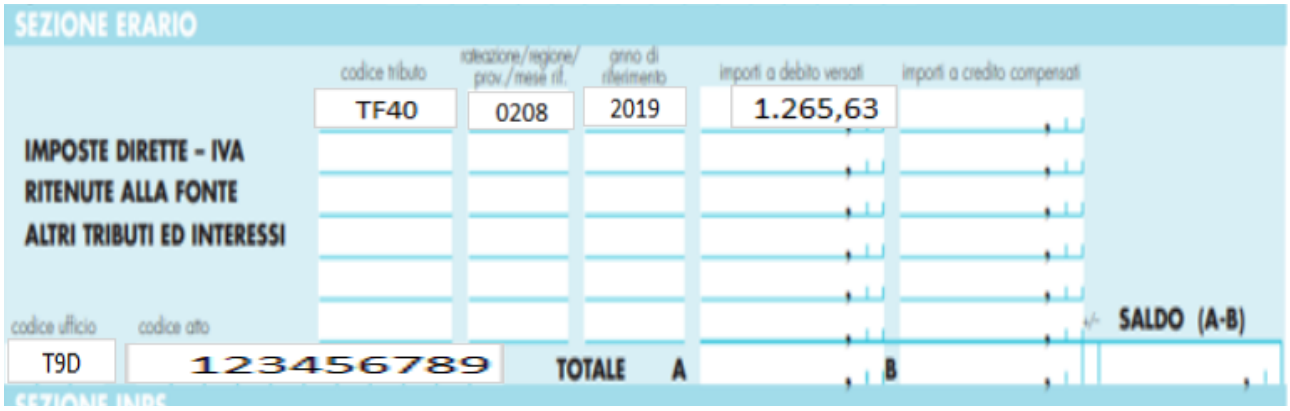


4. REGOLARIZZAZIONE DEGLI OMESSI PAGAMENTI DI RATE DOVUTA A SEGUITO DI ACQUIESCENZA, ACCERTAMENTO CON ADESIONE, RECLAMO O MEDIAZIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

In presenza di omessi pagamenti da rateazione per acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo o mediazione e conciliazione giudiziale, che siano rate omesse o carenti, ed allo stesso tempo, scadute e/o decadute al 31/12/2022, purché non sia stata notificata la cartella di pagamento, è possibile sanare l'irregolarità attraverso il versamento della sola imposta entro il 31/03/2023, in una sola soluzione o avvalendosi di una rateazione in un numero massimo di 20 rate trimestrali, con scadenze successive alla prima, il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre di ciascun anno, applicando gli interessi legali vigenti dal giorno successivo al termine per il versamento

della prima rata fino al termine di scadenza di ciascuna rata.
Anche in questo caso è esclusa la compensazione prevista all'articolo 17 del D. Lgs. n. 241/1997.
In caso di decadenza della rateazione utilizzata per la definizione agevolata, non è possibile invocare le previsioni di cui all'articolo 15-*ter* del D.P.R. n. 602 del 1973 (lieve inadempimento, ecc.), stante il mancato rinvio a tali disposizioni nella disciplina della definizione di cui trattasi.
A tal proposito con la risoluzione n. 6 sono stati individuati specifici codici tributo da utilizzare nell'applicazione della sanatoria agevolata, attraverso versamenti da effettuarsi a mezzo F24.
I campi "codice ufficio", "codice atto" e "anno di riferimento" sono valorizzati con le informazioni riportate negli atti emessi dall'Ufficio.
Particolare attenzione deve essere riposta in fase di compilazione del modello F24 nell'indicazione del riferimento al codice atto ed al codice ufficio da indicare nell'F24, onde permettere all'Ufficio emittente di abbinare il versamento all'atto oggetto di sanatoria.

Esempio:
In caso di rateazione decaduta riferita ad avviso di accertamento dell'anno 2019, con un residuo di IVA da versare di € 25.000, al netto di sanzioni ed interessi, è possibile sanare con una rateazione massima di 20 rate trimestrali, versando ciascuna rata alle date previste maggiorate degli interessi legali (5%), utilizzando in questo caso un unico codice tributo, nel caso di IVA TF40, calcolando le rate successive alla prima maggiorandole degli interessi calcolati come segue: € 25.000,00/20 = € 1.250,00 * 5 * 3 /1200 = € 15,63 nel caso di seconda rata per un valore da indicare in F24 di € (1250,00 +15,63) = € 1265,63, mentre per la terza rata € 25.000,00/20 = € 1.250,00 * 5 * 6 /1200 = 31,25 e quindi in F24 € 1.281,25.
Il modello F24 sarà così compilato, valorizzando la voce codice ufficio, codice atto anno di riferimento ed eventuale riferimento rateazione:



Semaforo rosso alle cessioni dei crediti e allo sconto in fattura per i bonus edili e le altre novità del D.L. n. 11/2023

A cura di **Luca Malaman**

Il D.L. n. 11/2023, che è entrato in vigore il 17 febbraio 2023, ha cambiato il panorama della cessione e dello sconto in fattura dei bonus edili. Da venerdì 17 febbraio 2023 è vietato l'esercizio delle opzioni di cessione del credito d'imposta e di sconto in fattura per tutti bonus casa. Sono esclusi dalla stretta tutti i soggetti che non hanno già avviato gli interventi edilizi agevolati prima dell'entrata in vigore delle nuove norme, cioè entro il 16 febbraio compreso. È stata cancellata, quindi anche la possibilità della cessione riservata ai contribuenti incapienti, che era stata introdotta nel 2016.

La novità sul divieto di cessione e sconto in fattura riguardano quindi il superbonus 110%, sismabonus ed ecobonus e tutti gli altri bonus casa ordinari cedibili ovvero:

- bonus ristrutturazioni del 50% su una spesa fino a 96.000 Euro cioè per i lavori indicati alle lettere a), b) e d) dell'articolo 16-*bis* del Tuir, riguardanti gli interventi edilizi e la costruzione o l'acquisto del box auto pertinenziale;
- ecobonus del 50-65% per miglioramento energetico, anche nelle versioni potenziate al 70-75% nei condomìni e nella versione dell'eco-sismabonus dell'80-85%;
- sismabonus ordinario, dal 50% fino all'85%;
- bonus facciate del 90%, per le spese 2020 e 2021, o del 60%, per quelle del 2022;
- detrazione per l'installazione degli impianti fotovoltaici; detrazione per l'installazione delle colonnine per la ricarica dei veicoli elettrici (anch'essa scaduta, ma teoricamente ancora cedibile);
- bonus del 75% per l'abbattimento delle barriere architettoniche.

È ancora possibile fare la cessione del credito o lo sconto in fattura per tutti i superbonus 110%, se il 16 febbraio 2023 si è in una di queste condizioni:

- per gli interventi effettuati dai condomìni deve essere stata adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e deve essere stata presentata la Cilas (cioè comunicazione di inizio lavori asseverata tipica del superbonus, regolata dal comma 13-*ter* dell'art. 119 del D.L. n. 34/2020). Sul punto ricordiamo che il decreto Aiuti-*quater* chiedeva all'amministratore di condominio di autocertificare la data della delibera per prenotare il 110% nel 2023, requisito che "la novella" non ha richiesto espressamente;
- per gli interventi diversi da quelli effettuati dai condomìni deve essere stata presentata la Cilas;

- per gli interventi che comportano la demolizione e la ricostruzione degli edifici deve invece essere stata presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.

I bonus ordinari, invece, in certi casi sono ancora cedibili o è ancora possibile fare lo sconto in fattura, se entro il 16 febbraio si rientra in uno dei seguenti casi:

- sia stata presentata la richiesta del titolo abilitativo, per gli interventi edilizi che lo richiedono (ad esempio, la Cila per la ristrutturazione di un appartamento);
- siano già iniziati i lavori, per le opere che ricadono nell'attività edilizia libera e non richiedono la presentazione di un titolo abilitativo (ad esempio, la sostituzione delle finestre o il cambio della caldaia);
- sia stato registrato il contratto preliminare d'acquisto o sia stato stipulato il rogito per le agevolazioni concesse a chi compra una casa ristrutturata nel caso del 50% sull'acquisto di un'abitazione in un edificio integralmente ristrutturato da un'impresa o nel caso del sismabonus acquisti del 75% o 85% sulle case demolite e ricostruite da imprese in chiave antisismica.

Ricordiamo che, nel caso in cui sia ancora possibile cedere il credito d'imposta o applicare lo sconto in fattura sia per il 110%, sia per i bonus ordinari, restano validi i tempi e le procedure previsti prima del D.L. n. 11/2023. Pertanto entro il 31 marzo 2023 sarà possibile comunicare le opzioni relative alle spese sostenute nel 2022 o alle rate residue delle spese del 2020 e 2021. Ricordiamo che grazie al decreto "Aiuti-*quater*", sono possibili fino a cinque cessioni: la prima la cessione, può avvenire nei confronti di qualsiasi oggetto; le successive tre cessioni devono avvenire invece nel cosiddetto "ambiente controllato" (cioè verso banche, società dei gruppi bancari e imprese di assicurazione); è possibile una cessione verso i correntisti delle banche che siano imprese o titolari di partita Iva (mai privati sprovvisti di partita Iva). Questa cessione non deve per forza essere la quinta, ma è sempre l'ultima della catena, perché il correntista non potrà più cedere il credito, ma dovrà usarlo in compensazione.

BONUS ESCLUSI DAL DIVIETO DI CESSIONE

Il divieto non riguarda invece la cessione dei bonus diversi da quelli edilizi, quali:

- il credito "super Ace";
- i crediti "energia e gas" per il terzo trimestre 2022;
- i crediti "energia e gas" per i mesi ottobre e novembre 2022 e per il mese di dicembre 2022;
- i crediti per acquisto carburanti dei settori agricolo e della pesca per il terzo trimestre 2022;
- i crediti per acquisto carburanti dei settori agricolo e della pesca per il quarto trimestre 2022;
- i crediti "energia e gas" e il bonus carburanti dei settori agricolo e della pesca previsti per il primo trimestre 2023;
- il cosiddetto "bonus chef";
- il credito d'imposta riconosciuto alle imprese turistiche nell'ambito del PNRR;
- il bonus digitalizzazioni per le agenzie di viaggio e i tour operator.

I suddetti crediti non sono stati toccati delle novità del D.L. n. 11/2023 e possono quindi essere liberamente ceduti.

IL PROBLEMA DEI LAVORI IN EDILIZIA LIBERA

Molte opere agevolate dai bonus ordinari non richiedono alcun titolo abilitativo (CILAS, CILA o SCIA). In tutti questi casi, la cessione è possibile solo se entro il 16 febbraio sono iniziati i lavori. Sul punto l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il contribuente deve autocertificare che i lavori sono agevolabili e ricadono nell'attività edilizia libera e dando indicazione della data di inizio lavori. La cessione o lo sconto sono impossibili, perciò, per tutti i lavori già concordati con l'impresa, e magari già pagati in parte, che però non sono ancora partiti. Queste casistiche sono comuni ai piccoli interventi come la sostituzione della caldaia o delle finestre. In queste situazioni, resta senz'altro la possibilità di usare la detrazione (salvo il caso in cui il contribuente in quanto incapiente non può scaricare il bonus dall'Irpef).

BONUS NON CEDIBILI A PRESCINDERE

Per il bonus mobili e il bonus giardini non è mai stato possibile esercitare l'opzione per la cessione del credito e sconto in fattura. Per questi Bonus non cambia nulla: restano confermati fino alla fine del 2024 e continueranno a poter essere recuperati in dieci rate annuali in dichiarazione dei redditi.

LE NUOVE REGOLE DELLA CORRESPONSABILITA' DEL CESSIONARIO

Lo stop improvviso alle opzioni per lo sconto in fattura e la cessione del credito è la novità che ha fatto più scalpore da un punto di vista mediatico, ma non è quella di maggiore interesse contenuta nell'ultimo provvedimento normativo. Infatti dopo mesi di assoluta incertezza, il D.L. n. 11/2023 ha delineato in maniera, finalmente chiara, e con effetto retroattivo, le responsabilità dei fornitori (sconto in fattura) e dei cessionari (cessione del credito). Per meglio comprendere il peso della "virata", è necessario comprendere il concetto di **responsabilità sulla cessione/sconto in fattura tra i soggetti coinvolti.** L'art. 119 del D.L. n. 34/2020 ha previsto che la responsabilità diretta e principale è del soggetto beneficiario della detrazione fiscale.

I fornitori e i soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta; è prevista inoltre la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo recuperato e dei relativi interessi.

Per arginare le innumerevoli frodi, il decreto "Aiuti-*bis*" ha previsto che il profilo di responsabilità trovi applicazione esclusivamente in presenza di dolo o colpa grave a condizione che per i crediti originati dall'esercizio di una delle opzioni di cui all'art. 121 *ex* D.L. n. 34/2020, siano acquisiti:

- il visto di conformità;
- le asseverazioni e le attestazioni.

Ciò nonostante, nei fatti, l'analisi del profilo di responsabilità del fornitore e dei cessionari è rimasta legata ad una valutazione, prettamente soggettiva, della perizia e diligenza applicata dall'acquirente del credito nelle fasi di trasferimento. Il problema, in particolare, risiedeva non tanto nel concetto di "dolo", ma bensì nella definizione di "colpa grave". Infatti, mentre per la prima definizione il concetto è cristallino, in quanto la responsabilità è connaturata nella volontà, da parte dell'autore della violazione, di evadere in maniera consapevole, per il concetto di "colpa grave", pur collegata alla nozione di imperizia o negligenza del comportamento e, di conseguenza, all'inosservanza di elementari obblighi tributari, i confini sono obiettivamente meno chiari. Il tutto ha creato nei confronti dei fornitori e dei cessionari una responsabilità collegata ad una valutazione di congruità della diligenza impiegata, variabile, secondo l'Agenzia delle Entrate, in ragione del profilo professionale del soggetto cessionario. Da qui la "paura" da parte degli operatori del mercato di future contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria in materia di corresponsabilità.

Finalmente il D.L. n. 11/2023 consegna agli operatori del settore una regola certa per delineare il profilo di responsabilità nelle fasi di acquisizione e, conseguentemente, favorire il trasferimento dei crediti d'imposta nei casi di "colpa grave".

Infatti, escludendo il caso del dolo, per il quale nulla cambia, la colpa grave del fornitore o dei cessionari potrà essere esclusa, senza alcuna valutazione soggettiva, a seguito della dimostrazione di aver acquisito la documentazione, tassativamente elencata dalla norma e nello specifico:

- **titolo edilizio abilitativo degli interventi,** oppure, nel caso di interventi in regime di edilizia libera, dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, resa ai sensi dell'art. 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, in cui sia indicata la data di inizio dei lavori ed attestata la circostanza che gli interventi di ristrutturazione edilizia posti in essere rientrano tra quelli agevolabili, pure se i medesimi non necessitano di alcun titolo abilitativo, ai sensi della normativa vigente;
- **notifica preliminare dell'avvio dei lavori all'azienda sanitaria locale**, oppure, nel caso di interventi per i quali tale notifica non è dovuta in base alla normativa vigente, dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà resa ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che attesti tale circostanza;

- **visura catastale *ante operam* dell'immobile oggetto degli interventi**, oppure, nel caso di immobili non ancora censiti, domanda di accatastamento;
- **fatture, ricevute o altri documenti comprovanti le spese sostenute**, nonché documenti attestanti l'avvenuto pagamento delle spese medesime;
- **asseverazioni, quando obbligatorie per legge, dei requisiti tecnici degli interventi e di congruità delle relative spese**, corredate da tutti gli allegati previsti dalla legge, rilasciate dai tecnici abilitati, con relative ricevute di presentazione e deposito presso i competenti uffici;
- **nel caso di interventi su parti comuni di edifici condominiali,** delibera condominiale di approvazione dei lavori e relativa tabella di ripartizione delle spese tra i condomini;
- **nel caso di interventi di efficienza energetica,** la documentazione prevista dall'art. 6, comma 1, lettere a), c) e d), del decreto del Ministro dello sviluppo economico del 6 agosto 2020, recante *"Requisiti tecnici per l'accesso alle detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici - cd. Ecobonus"*, pubblicato nella Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana n. 246 del 5 ottobre 2020, oppure, nel caso di interventi per i quali uno o più dei predetti documenti non risultino dovuti in base alla normativa vigente, dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà resa ai sensi dell'art. 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, che attesti tale circostanza;
- **visto di conformità dei dati relativi alla documentazione** che attesti la sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione sulle spese sostenute per le opere, rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dai soggetti indicati all'art. 3, comma 3, lettere a) e b), del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'art. 32 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997;
- **un'attestazione rilasciata dai soggetti obbligati** di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, che intervengono nelle cessioni comunicate ai sensi del presente articolo, di avvenuta osservanza degli obblighi di cui agli articoli 35 e 42 del decreto legislativo n. 231 del 2007.

L'esclusione delle responsabilità in caso di colpa grave si estende ai soggetti, diversi dai consumatori o utenti, che acquistano i crediti di imposta da una banca, o da altra società appartenente al gruppo bancario della medesima banca, con la quale abbiano stipulato un contratto di conto corrente, previo rilascio di una attestazione di possesso, da parte del cedente, di tutta la documentazione ivi richiesta. La novella ha una valenza certamente retroattiva, necessaria per tranquillizzare ulteriormente gli operatori del settore rispetto alle operazioni compiute fino ad oggi. Se si esclude l'attestazione rilasciata dai soggetti obbligati di cui all'art. 3 del D. Lgs. del 21 novembre 2007, n. 231, che intervengono nelle cessioni comunicate (obblighi antiriciclaggio), i documenti richiesti e visti sopra sono essenzialmente quelli già previsti dalle principali check-list impiegate nelle verifiche documentali sia dai soggetti che appongono il visto di conformità, sia dai soggetti incaricati ai controlli da parte dei cessionari acquirenti. La norma, inoltre, delinea anche i criteri di ripartizione dell'onere della prova, anch'essi valevoli per il passato, in merito alla sussistenza dell'elemento soggettivo che contraddistingue le fattispecie rilevanti ai fini della responsabilità, dolo e colpa grave. Sotto tale profilo, ferma restando la possibilità per il fornitore e i cessionari di dimostrare la propria estraneità qualora manchi uno dei documenti richiesti, fornendo con ogni mezzo la prova della propria diligenza o non gravità della negligenza, l'onere della prova cade sempre sull'ente impositore, sia ai fini del concorso in violazione, sia per la responsabilità solidale.

La riconferma della sospensione del regime delle perdite

A cura di **Federico Dal Bosco**

Il decreto "Milleproroghe" ha riconfermato, anche per il periodo di imposta 2022 (dopo analoga previsione per i periodi di imposta 2020 e 2021), la possibilità di sospendere gli obblighi stabiliti dal Codice civile per le società di capitali in tema di ripianamento per perdita del capitale sociale, riconfermando quanto previsto dall'art. 6, del D.L. 8 aprile 2020, n. 23.
La perdita emersa nel bilancio 2022, per chi aderirà a questa misura facoltativa, dovrà essere ripianata entro il quinto esercizio successivo.
Un'opportunità da valutare e soppesare con attenzione per le società che stanno ancora pagando gli effetti negativi maturati nel contesto economico degli ultimi anni.

COSA PREVEDE IL CODICE CIVILE IN CASO DI PERDITA CHE INTACCA IL CAPITALE SOCIALE

Nell'ambito delle società di capitali, vi sono numerosi articoli del codice civile che disciplinano l'eventualità di emersione di perdite di esercizio di portata tale da erodere, in misura rilevante o totale, il capitale sociale.
La *ratio* di tale norme è che nel momento in cui le perdite sono superiori alle eventuali riserve, e in misura tale da intaccare il capitale sociale, la società versa in una situazione di riduzione del patrimonio aziendale, tale da poter pregiudicare la sua continuità aziendale e innescare una serie di conseguenze negative su diversi piani, con danno potenziale ai terzi e soprattutto ai creditori.
Il capitale sociale, nelle società di capitali, ha una funzione fondamentale, e il suo valore, e il rapporto con le perdite emerse, costituisce un fattore di performance e rilevazione di stato di salute della società.
In particolare nel codice civile troviamo 4 articoli fondamentali che disciplinano, per le Spa, Sapa e Srl, l'emersione di perdite rilevanti:

- **Art. 2446. Riduzione del capitale per perdite** – nel caso in cui il capitale risulti diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, gli amministratori o il consiglio di gestione, e nel caso di loro inerzia il collegio sindacale, devono senza indugio convocare l'assemblea per gli opportuni provvedimenti.
  All'assemblea deve essere sottoposta una relazione sulla situazione patrimoniale della società, con le opportune osservazioni del collegio sindacale o del comitato per il controllo sulla gestione.
  Se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo, l'assemblea ordinaria o il consiglio di sorveglianza che approva il bilancio di tale esercizio deve ridurre il capitale in proporzione delle perdite accertate.

- **Art. 2447. Riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale** - se per la perdita di oltre un terzo del capitale questo si riduce al di sotto del minimo stabilito per le società di capitali (art. 2327), gli amministratori o il consiglio di gestione e, in caso di loro inerzia, il consiglio di sorveglianza, devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo, oppure, da ultimo, la trasformazione della società.

- **Art. 2482-*bis*. Riduzione del capitale per perdite** – nell'eventualità invece di capitale che diminuisce di oltre un terzo sempre in conseguenza di perdite, gli amministratori devono, ancora una volta senza indugio, convocare l'assemblea dei soci per gli opportuni provvedimenti, sottoponendo alla medesima una relazione redatta dagli amministratori sulla situazione patrimoniale della società, con le osservazioni del collegio sindacale o del soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti.
  Se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo, deve essere convocata l'assemblea per l'approvazione del bilancio e per la riduzione del capitale in proporzione delle perdite accertate.

- **Art. 2482-*ter*. Riduzione del capitale al disotto del minimo legale** – siamo in presenza della situazione più grave, che si verifica quando, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al disotto del minimo stabilito dal numero 4) dell'articolo 2463.
  In tal caso gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea per deliberare la riduzione del capitale ed il contemporaneo aumento del medesimo ad una cifra non inferiore al detto minimo.
  Rimane la possibilità, eventualmente, di deliberare la trasformazione della società.
  È il verificarsi della causa di scioglimento prevista dal punto 4) dell'art. 2484, che stabilisce appunto lo scioglimento delle società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata per la riduzione del capitale al di sotto del minimo legale.

LA RICONFERMA, ANCHE PER I BILANCI 2022, DELLA PORTATA DELL'ART. 6 DEL D.L. N. 23/2020

Il comma 1 dell'art. 6 del D.L. n. 23/2020, alla luce delle modifiche apportate dall'art. 3, comma 9, del D.L. 29 dicembre 2022, n. 198 (decreto "Milleproroghe"), prevede, in analogia con quanto già stabilito anche per i periodi di imposta 2020 e 2021, che per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2022:
→ **non si applicano gli artt. 2446, comma 2 e 3, 2447 (per le società per azioni), 2482-*bis*, commi 4, 5 e 6, e 2482-*ter* (per le società a responsabilità limitata) del Codice civile**
→ **e non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484, comma 1, numero 4), e 2545-*duodecies* del Codice civile** (quest'ultimo previsto per le società cooperative).
La sospensione degli effetti della perdita previsti dal Codice civile non è però definitiva, ma rimandata: il termine entro il quale la perdita deve risultare diminuita a meno di un terzo, e quindi riportata a un livello considerato non patologico, è infatti il quinto esercizio successivo.
L'art. 3, comma 9, del D.L. 29 dicembre 2022, n. 198, di cui si riporta il testo integrale:

> *"All'articolo 6, comma 1, del decreto-legge 8 aprile 2020, n. 23, convertito, con modificazioni, dalla legge 5 giugno 2020, n. 40, le parole: «31 dicembre 2021» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2022»".*

prevede infatti una sola modifica all'art. 6, comma 1, del D.L. 8 aprile 2020, n. 23, quella appunto della **sostituzione della data dal 31 dicembre 2021 al 31 dicembre 2022:**

> *Articolo 6 - Disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale*
> *"A decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino alla data del 31 dicembre 2020 per le fattispecie verificatesi nel corso degli esercizi chiusi entro la predetta data non si applicano gli articoli 2446, commi secondo e terzo, 2447, 2482-bis, commi quarto, quinto e sesto, e 2482-ter del codice civile. Per lo stesso periodo non opera la causa di scioglimento della societa' per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile".*

Siamo quindi in presenza di una totale riproposizione di quanto già previsto per gli anni 2020 e 2021, di cui in questi anni si è già approfondito e scritto; proprio la sua reiterazione deve indurre però a porre attenzione e prudenza a tale strumento, come si dirà meglio in seguito, per chi ne avesse già usufruito per perdite maturate negli anni in questione.

La *ratio* della norma è quella di "preservare" le imprese che subiscono una perdita di esercizio rilevante concedendo loro un arco temporale quinquennale per poterla ripianare; tale misura si è resa necessaria alla luce del difficile contesto economico di questi anni, pesantemente condizionato prima dal Covid-19 e poi da ulteriori situazioni negative quali la guerra in Ucraina e il notevole aumento dei costi in generale, e *in primis* delle materie prime.

La **procedura** che si dovrà seguire in presenza di perdite nell'esercizio che comprende il 31 dicembre 2022 tali da eccedere, da sole o sommate a quelle emerse in altri esercizi, il terzo del capitale sociale riducendolo al di sotto del limite legale da codice civile prevede che:

1) gli amministratori debbano, in ogni caso e senza indugio, convocare l'assemblea per adottare gli opportuni provvedimenti, sottoponendo ai soci, come consuetudine, i relativi documenti contabili, in questo caso riferiti al 2022;
2) l'assemblea dei soci potrà alternativamente, mediante delibere assunte a maggioranza con i quorum previsti dallo statuto sociale:
    a. deliberare la riduzione del capitale a causa delle perdite ed il contemporaneo suo aumento a una cifra non inferiore al minimo di legge, come previsto ordinariamente, in pratica quindi non aderendo all'opportunità della sospensione degli effetti della perdita;
    b. oppure, ed è questa la situazione che ci interessa maggiormente, deliberare di rinviare tali decisioni circa l'emersione della perdita alla chiusura del quinto esercizio successivo, nella speranza che nel frattempo le perdite siano state coperte da successivi utili;
3) nel caso in cui non vi sia delibera da parte dell'assemblea, si assiste all'emersione di una causa di scioglimento prevista dall'art. 2484, comma 1, n. 4, Codice civile.

Qualora appunto si deliberi di rinviare, agli anni successivi, la copertura delle perdite, si rimanda quindi all'assemblea che approva il bilancio di tale quinto esercizio successivo la gestione dell'eventuale riduzione del capitale in proporzione delle perdite accertate, sempre che nel frattempo le perdite non siano state appunto ridotte od azzerate da bilanci in utile.

Alla luce di questo intervento normativo che ripropone, come detto, per la terza volta la misura di sospensione delle perdite, si ha che:

- le perdite 2020 dovranno essere coperte entro l'approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2025 (che avverrà nel 2026);
- le perdite 2021 dovranno essere coperte entro l'approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2026 (che avverrà nel 2027);
- infine le perdite 2022 dovranno essere coperte entro l'approvazione del bilancio relativo all'esercizio 2027 (che avverrà nel 2028).

Si ricorda, a conferma di come si debba intendere "eccezionale" (sebbene riconfermata per il terzo anno) la portata di questa norma, che la sterilizzazione delle perdite non rileva per le altre norme del Codice civile che legano l'emersione di una perdita che riduce il capitale sociale ad una serie di limitazioni od obblighi; si pensi ad esempio:

- l'impossibilità per le Spa di emettere prestiti obbligazionari *ex* art. 2430);
- l'obbligo di preventivo ripristino della riserva legale fino affinché torni a essere pari al quinto del capitale sociale come da art. 2430;
- al divieto di distribuzione dei dividendi previsto dall'art. 2433.

Da ultimo, anche le società con esercizio a cavallo d'anno, possono beneficiare della sterilizzazione delle perdite 2022 (come nel caso di esercizio sociale 1° luglio 2022 - 30 giugno 2023).

L'INDICAZIONE DELLE PERDITE IN NOTA INTEGRATIVA

In modo analogo a quanto già previsto per le perdite 2020 e 2021, le perdite 2022 dovranno essere indicate in nota integrativa in modo distinto, in particolare specificando, attraverso appositi prospetti:

- la loro origine;
- le movimentazioni intervenute nell'esercizio.

Tale adempimento è stato previsto per far in modo che queste perdite, la cui origine si ritiene trovi fondamento nell'eccezionalità del contesto economico del triennio interessato, e che come detto godono di un diverso trattamento, siano opportunamente distinte da perdite di altri esercizi; nell'ottica quindi di fornire un'informativa trasparente ai lettori di bilanci, in nota integrativa si ha l'obbligo di fornire le informazioni specifiche in merito alle perdite oggetto di sospensione.

SOSPENSIONE DA VALUTARE CON PRUDENZA DA PARTE DEGLI AMMINISTRATORI.

Rimangono in essere le considerazioni, che già erano state fatte a suo tempo, soprattutto lo scorso anno in presenza della prima proroga di tale norma, circa la necessaria prudenza che deve accompagnare gli organi societari nella valutazione di questa opportunità di poter rimandare nei 5 anni a venire gli effetti della perdita emersa dal bilancio 2022.

Giova infatti ricordare e specificare che:

1) la norma è innanzitutto, come detto, facoltativa; la società è pertanto libera di valutare altre azioni che non siano necessariamente quelle di sospendere gli effetti della perdita e rimandarne la copertura negli anni a venire.
2) Il poter posticipare gli effetti della perdita non costituisce una deroga al generale postulato della continuità aziendale, ossia la capacità della società di poter far regolarmente fronte alle obbligazioni assunte nei 12 mesi successivi alla chiusura dell'esercizio.
   Gli amministratori, nella loro relazione sulla situazione patrimoniale, dovranno comunque **verificare, in presenza di emersione di perdite, che vi sia la sussistenza della "continuità aziendale"** (ed allo stesso modo l'organo di controllo è chiamato ad esprimersi in merito nelle sue osservazioni).
   Gli amministratori dovranno pertanto essere in grado:
   - di dimostrare, nelle loro relazioni, l'effettiva utilità della sospensione degli obblighi civilistici rispetto a differenti interventi immediati quali la riduzione di capitale o l'apporto finanziario dei soci o lo scioglimento/trasformazione;
   - come afferma il Consiglio Nazionale del Notariato, assumere scelte che considerino *"…le effettive prospettive di recupero, nell'orizzonte di un riassorbimento delle perdite rilevanti entro il quinquennio, che deve risultare perlomeno probabile, in base agli elementi disponibili nel momento in cui si assume la decisione".*
3) La necessaria valutazione circa la presenza o meno di continuità aziendale è ancora più imprescindibile e rilevante (e delicata) nelle situazioni **in cui la società in questione si trovi ad aver già beneficiato, per i bilanci 2020 e 2021, o anche solo per uno di questi, della sospensione delle perdite**; è indubbio che la continuità aziendale sia maggiormente minata in presenza di reiterazione negli anni precedenti della misura in questione.
   L'emersione di nuove e rilevanti perdite, anche per l'anno 2022, che possano ridurre il capitale al di sotto del limite legale potrebbe essere indice di una crisi di portata generale (economica, patrimoniale e finanziaria) con la conseguenza che in caso di eventuale adesione alla sospensione degli effetti civilistici della perdita, rimarrebbero imprescindibili e quanto mai necessari tempestivi e opportuni interventi da parte dell'organo amministrativo della società.
   Come già suggerito, ancora nel 2022, per le perdite dei bilanci 2021 e 2020, nel documento di ricerca della Fondazione Nazionale dei Commercialisti ("Decreto Milleproroghe e disposizioni temporanee in materia di riduzione del capitale"), risulta a maggiore ragione decisamente opportuno, soprattutto nei casi in cui le perdite emerse nel bilancio 2022 e precedenti siano rilevanti ai sensi degli artt. 2447 e 2482-*ter* c.c., che l'eventuale rinvio della copertura sia sostenuta dalla presenza di una valida pianificazione quinquennale che preveda, ovviamente, il ritorno a risultati positivi a chiusura del quinto esercizio tali da coprire le perdite

generate nel triennio; è inoltre consigliabile, come detto, che gli amministratori forniscano, in sede di approvazione dei bilanci nel quinquennio di sospensione, precise informazioni ed aggiornamenti sulle misure adottate, i provvedimenti attuati, e le linee programmatiche da attuare per in modo che le perdite emerse possano essere riassorbite a chiusura del quinto esercizio successivo.

4) Da ultimo si accenna solamente ad un'ulteriore possibilità, quella che gli amministratori valutino con la dovuta attenzione le opportunità e i vantaggi che potrebbero derivare, in capo ai terzi coinvolti quali soci e creditori, in caso di presentazione di un'istanza per la composizione negoziata di cui all'art. 2 del D.L. n. 118/2021, che può essere appunto presentata in situazioni di "pre-crisi" quali quelle identificata da una erosione di capitale sociale per perdite.

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, Ragioniere Commercialista
Andrea Meneghello – Ragioniere Commercialista
Emanuele Pisati – Dottore, Ragioniere Commercialista
Pierfranco Santini – Dottore Commercialista
Luca Signorini – Ragioniere Commercialista

HANNO COLLABORATO A QUESTO NUMERO

Federico Dal Bosco, Francesca Iula, Luca Malaman, Rita Passannanti, Gerardo Sarcina

Chiuso in redazione il 15 Marzo 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)