



*Buone Feste  
da A.N.CO.T*



**In evidenza  
questo mese:**

- “Un ponte verso la riforma fiscale”
- Le più importanti novità del Decreto “Aiuti-*quater*”

**NOV/DIC 2022**

All'interno contributi a cura di:



# INDICE

## Pillole Associative

|   |    |
|---|----|
| “Un ponte verso la riforma fiscale” ..... | 03 |
|---|----|

## Novità in Breve

|   |    |
|---|----|
| Le più importanti novità del decreto “Aiuti-quater” ..... | 07 |
|---|----|

## Soluzioni di Pratica Fiscale

|                          |    |
|--------------------------|----|
| L’acconto Iva 2022 ..... | 20 |
|--------------------------|----|

|  |    |
|--|----|
| Contribuenti forfetari: verifica del limite di ricavi/compensi e degli altri requisiti, gestione della fatturazione elettronica..... | 31 |
|--|----|

|  |    |
|--|----|
| Gli adempimenti collegati all’invio dei modelli dichiarativi ..... | 36 |
|--|----|

|  |    |
|--|----|
| Modalità di distribuzione dei dividendi dopo la riforma. “Principio di diritto n. 3 dell’Agenzia delle Entrate” .. | 40 |
|--|----|

|   |    |
|---|----|
| Il punto della situazione sul reverse charge interno alla luce delle recenti modifiche..... | 46 |
|---|----|

## Soluzioni di Pratica Contabile

|  |    |
|--|----|
| Le verifiche di fine anno: regimi contabili, fiscali e periodicità Iva ..... | 50 |
|--|----|

|   |    |
|---|----|
| La contabilizzazione dell’Iva indetraibile..... | 66 |
|---|----|

## Primi Passi per la Lettura e la Redazione del Bilancio d’Esercizio

|  |    |
|--|----|
| Le rimanenze di magazzino: tra OIC 13, OIC 23 e disposizioni del codice civile ..... | 70 |
|--|----|

## Schede Operative di Sintesi

|  |    |
|--|----|
| Il “nuovo” Registro dei Titolari Effettivi ..... | 76 |
|--|----|

## Speciale “Strumenti Operativi di Lavoro”

|  |    |
|--|----|
| Fac-simile – Contratto di cessione quote s.r.l. con firma digitale ..... | 82 |
|--|----|

|  |    |
|--|----|
| Fac-simile – Contratto di cessione quote s.r.l. .... | 84 |
|--|----|

|   |    |
|---|----|
| Fac-simile – Contratto di cessione quote di s.n.c. .... | 87 |
|---|----|

|  |    |
|--|----|
| Fac-simile – Contratto preliminare di cessione quote ..... | 89 |
|--|----|

## La segreteria: il biglietto da visita dello Studio Professionale

|  |    |
|--|----|
| <i>On boarding</i> : le fasi di inserimento delle nuove figure in Studio ..... | 92 |
|--|----|

# “Un ponte verso la riforma fiscale”

Al Meeting delle Professioni A.N.CO.T, il Viceministro Maurizio Leo parla dei provvedimenti in atto, in prospettiva della prossima riforma fiscale.

A cura di Roberto Valeri e Stefano Trevisani



Il Viceministro LEO al Meeting ANCOT

Si è svolto a Roma, il 13 dicembre, presso la “Sala Carroccio” in Campidoglio, l’VIII Meeting delle Professioni dell’Associazione Nazionale Consulenti Tributarî (A.N.CO.T) il cui tema è stato **“Riforma fiscale e rilancio del sistema Paese. Una opportunità per lo sviluppo della nostra economia e per uscire dalla crisi”**.

Nel suo intervento di saluto, il presidente Bottoni ha indirizzato la discussione verso l’analisi delle varie attività

parlamentari in corso inerenti alle modifiche al sistema fiscale, con particolare attenzione al tema della semplificazione.

“Siamo felici – ha proseguito il Presidente Bottoni – che si parli oggi di tregua fiscale, ma il termine “tregua” a noi sembra transitorio, vorremmo invece la pace fiscale. Nel lontano 1992, ai tempi del modello 740 cosiddetto “lunare”, come tributaristi ci siamo duramente lamentati, oggi sarebbe necessario anche solo tornare alla normalità del passato; abbiamo sempre coltivato il sogno di una vera semplificazione e per questo, come associazione, siamo sempre stati propositivi. In audizione, spesso abbiamo ricordato che la compilazione del più semplice dei modelli, il 730, porta con sé circa ottocento pagine di circolare esplicativa: se sommassimo tutte le istruzioni, circolari e risoluzioni arriveremmo a circa 2.500 pagine annue. È evidente che serve la semplificazione, i professionisti e le imprese devono essere messi in condizione di lavorare in un contesto di stabilità normativa, facendo in modo che il Paese torni attrattivo per investimenti imprenditoriali dall'estero. Oggi abbiamo ascoltato molte idee, ci auguriamo queste istanze trovino spazio nei prossimi provvedimenti legislativi”.

**Giovanni Bolzoni**, presidente della Fondazione “Dino Agostini”, ha poi presentato e ringraziato i relatori, prof. **Gianfranco Ferranti**, Direttore Scientifico delle Riviste “Il Fisco” e “Il Corriere Tributario” e **Gabriele Sepio**, avvocato tributarista ed editorialista de “Il Sole 24 Ore”.

L'arrivo del Viceministro dell'Economia e delle Finanze, Dr. **Maurizio Leo**, accolto con un caloroso applauso dalla platea, ha immediatamente attivato la discussione. Il Viceministro ha ricordato le sue passate partecipazioni al Meeting delle Professioni A.N.CO.T ed ha dichiarato: “Siamo in un momento particolare, stiamo vagliando la **Legge di Bilancio** in tempi ravvicinatissimi. Siamo intervenuti per arginare il problema dei rincari energetici per imprese e famiglie, il finanziamento per questi interventi è stato reso possibile grazie alla modulazione per il 2023 della tassazione sugli extra profitti, che dovrebbe garantire un gettito più rilevante rispetto al passato. Abbiamo poi approntato una serie di misure fiscali che rappresentano **un ponte verso la riforma fiscale**. Se noi mettiamo insieme tutti gli interventi vediamo che c'è un filo logico che sta unendo i vari provvedimenti. La tregua fiscale serve a garantire quei flussi finanziari che permettono alle aziende e alle imprese di avere a disposizione risorse. Sulla revisione del sistema sanzionatorio tributario: la riforma fiscale dovrà prevedere una diminuzione e ricalibratura delle sanzioni tributarie. Ci troviamo in una fase in cui la politica deve riuscire a misurarsi sulla situazione reale del Paese”.

Il Viceministro ha poi proseguito parlando delle voci sul condono: “Non c'è nessuna norma che parla di condono, le imposte devono essere pagate. Sulle cartelle, fino a mille euro è previsto lo stralcio totale per i tributi erariali. Per i tributi locali, si dovranno esprimere gli enti locali stessi. Se si superano i mille euro, sanzioni ridotte. Per quanto riguarda il cuneo fiscale abbiamo apportato modifiche sulla base delle limitate risorse che avevamo a disposizione. Con riferimento alla lotta all'evasione, dobbiamo rivedere il sistema dei controlli, favorendo altresì una sorta di compliance preventiva per la determinazione del reddito, con la preziosa collaborazione dei professionisti. L'Agenzia delle Entrate dispone già di tutta una serie di dati utilizzabili a questo scopo, questa è la strada del rapporto nuovo con il contribuente. Ci sono le condizioni necessarie adesso per mettere a punto un nuovo sistema dei controlli. Finita questa fase, affronteremo la delega e in un lasso temporale ragionevole emetteremo i provvedimenti necessari. Entro febbraio dovrebbe concretizzarsi la legge delega della riforma fiscale alla quale seguiranno i conseguenti decreti attuativi. L'obiettivo è di raggiungere una graduale diminuzione delle aliquote progressive al fine di favorire una concreta ripresa del sistema Paese”.

“E' importante che il contribuente riceva un messaggio chiaro: “mi fido di te” – ha aggiunto l'onorevole **Vito De Palma** (VI Commissione – Finanze) - Il cittadino non è un suddito, non va criminalizzato, deve essere messo in condizione di poter regolarizzare la propria posizione con il fisco in un contesto di rispetto. Poi, con la riforma fiscale, approfondiremo tale discorso. Sulla pace fiscale, penso anche al fatto che per la partecipazione a gare e pro-

cedimenti di evidenza pubblica, l'onere della produzione di documenti per quanto possibile non va riversata sulle aziende, bisogna procedere verso una semplificazione ad ampio raggio. In questo momento, ovviamente, sono in aspettativa ma, chi mi conosce lo sa, sono un funzionario dell'Agenzia delle Entrate. Credo in un fisco veramente a misura di cittadino, abbiamo colleghi molto preparati, anche se in numero minore a quello che servirebbe, ma abbiamo bisogno che la politica sappia ascoltare, anche attraverso le associazioni come la vostra, per non "calare dall'alto" adempimenti tributari che nulla hanno a che fare con il funzionamento del Paese. Sono fiducioso".

Sono poi intervenuti i due relatori della Fondazione "Dino Agostini", **Gianfranco Ferranti** e **Gabriele Sepio** ed il Presidente della Confederazione AEPI, **Mino Dinoi**, il quale ha sottolineato come "il Meeting abbia fornito, attraverso un tavolo d'incontro al quale hanno partecipato tecnici e politici, una visione d'insieme utile alle piccole e micro imprese e ai professionisti. C'è bisogno di dare serenità al sistema Paese e potremo farlo solo se, dalla Legge di Bilancio alla prossima riforma fiscale, fisseremo dei punti fermi. In sostanza, abbiamo bisogno di una svolta per rilanciare il Paese che passa per due riforme fondamentali: una, quella fiscale, è stata oggetto del Meeting delle Professioni, l'altra è quella del lavoro. Senza queste due riforme, resteremo il "fanalino di coda" dell'Europa e non potremo essere competitivi, perché mancherà quella coesione sociale, culturale, economica di cui abbiamo bisogno per il nostro futuro, quello dei nostri figli e dell'Italia intera".

A.N.CO.T.

1984

ASSOCIAZIONE NAZIONALE CONSULENTI TRIBUTARI

QUOTE  
ASSOCIATIVE  
2023

- SOCIO ORDINARIO 1° ANNO D'ISCRIZIONE \_\_\_\_\_ 245,00 euro
- SOCIO ORDINARIO DAL 2° ANNO D'ISCRIZIONE \_\_\_\_\_ 300,00 euro
- SOCIO SOSTENITORE dipendente e/o collaboratore \_\_\_\_\_ 150,00 euro
- SOCIO SOSTENITORE ISCRITTI AD ALBI \_\_\_\_\_ 150,00 euro
- SOCIO JUNIOR (Socio sostenitore di età inferiore a 30 anni) \_\_\_\_\_ 60,00 euro

## FORMAZIONE

- Formazione professionale gratuita in aula e in e-learning agli associati su tutto il territorio, in collaborazione con Fondazione "DINO AGOSTINI"
- Organizzazione di **Master Brevi** su tematiche professionali
- Formazione ed esami di certificazione per tributaristi (**norma UNI 11511**) in collaborazione con **Kiwa SpA**
- Informative quotidiane fiscali fornite da "REFI - Redazione Fiscale", "Ratio Quotidiano" e "Quotidiano IPSOA"
- Organizzazione di convegni e tavole rotonde con i politici sulle tematiche relative alla professione e previdenza

## SERVIZI

- PEC - posta certificata gratuita
- Pagina mensile su "Italia Oggi" a cura dell'Associazione
- Servizi CAF per Mod. 730 - ISEE - RED Catasto Successioni - Registro con "CAF - TFDC"
  - Servizi telematici con "Infocamera"
  - Copertura assicurativa in convenzione con "Assicurazioni Generali"
- **Convenzioni e sconti con:**
  - **Poste Italiane**
  - Gruppo Il Sole 24 ore Frizzera
  - Quotidiano "Italia Oggi"
  - EVOTRE S.r.l. Zucchetti
  - PEGASO Università Telematica
  - Maggioli-Distributore "Libreria Scala" Libri Professionali
  - SAEV Group - Privacy
  - Piattaforma FAT-A.N.CO.T e LISA
  - Namiral S.p.A.
  - Altri servizi erogati da

Perchè  
associarsi  
all'A.N.CO.T?

## PROTOCOLLI

- Protocolli d'intesa con Agenzia delle Entrate e Riscossione
- Protocolli con INPS e INAIL Accesso ai Cassetti Previdenziali
- Protocollo con ADICONSUM

## TUTTOQUESITI

ANCOT risponde alle problematiche degli associati su:

- Quesiti fiscali e contabili con servizio "TUTTOQUESITI"
- Quesiti per contenzioso ed accertamento
- Assistenza legale legata all'esercizio della professione.

 A.N.CO.T. SERVICE

- Servizio FEBOT
- Servizio AIECA
- Servizio ASSO 360
- Servizio GRUPPOPIÙ

Tutte le informazioni più dettagliate sui siti  
[www.ancot.it](http://www.ancot.it) | [www.ancotservice.it](http://www.ancotservice.it)

L'Associazione, costituita per Atto Pubblico ad Ancona il 9 aprile 1984, è legalmente riconosciuta ai sensi del DPR 361/2000 di attuazione della Legge 59/97 ed iscritta al n° 173/2003 del registro delle persone giuridiche della prefettura di Roma. Iscritta al MISE ai sensi della Legge 4/2013 il 10/05/2012, è inserita nell'elenco delle associazioni che rilasciano "l'attestato di qualità".

 Seguici su  
Facebook

  
FONDAZIONE  
DINO AGOSTINI  
Centro Studi  
e Formazione

# Le più importanti novità del decreto “Aiuti-*quater*”

A cura della **Redazione**

**Il D.L. 176/2022 (Decreto Aiuti-*quater*), è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 270 del 18 novembre 2022.**

**Nella parte seguente, l'articolo di riferimento e l'analisi delle principali novità di interesse per le imprese, suddivisi per argomento, con i relativi riferimenti normativi.**

## ARTICOLO 1 - CREDITO D'IMPOSTA PER L'ACQUISTO DI ENERGIA ELETTRICA E GAS NATURALE

### **Art. 1 - Contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, per il mese di dicembre 2022**

1. I contributi straordinari, sotto forma di credito d'imposta, di cui ai commi 1, primo periodo, 2, 3 e 4 dell'articolo 1 del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175, sono riconosciuti, alle medesime condizioni ivi previste, anche in relazione alla spesa sostenuta nel mese di dicembre 2022 per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale.
2. Il contributo, sotto forma di credito d'imposta, previsto dall'articolo 1, comma 1, secondo periodo, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175, è riconosciuto, alle condizioni previste dal terzo periodo del comma 1 del medesimo articolo 1, anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta e autoconsumata nel mese di dicembre 2022 ed è determinato con riguardo al prezzo convenzionale dell'energia elettrica pari alla media, relativa al mese di dicembre 2022, del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica.
3. I crediti d'imposta maturati ai sensi dei commi 1 e 2 del presente articolo per il mese di dicembre 2022, nonché quelli spettanti ai sensi dell'articolo 1, commi 1, primo e secondo periodo, 2, 3, e 4, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175, relativi ai mesi di ottobre e novembre 2022 e dell'articolo 6 del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2022, n. 142, relativi al terzo trimestre 2022, sono utilizzabili esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, entro la data del 30 giugno 2023. Non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388. I crediti d'imposta non concorrono alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. I crediti d'imposta sono cumulabili con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non porti al superamento del costo sostenuto.
4. I crediti d'imposta maturati ai sensi dei commi 1 e 2 del presente articolo per il mese di dicembre 2022, nonché quelli spettanti ai sensi dell'articolo 1, commi 1, primo e secondo periodo, 2, 3, e 4, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175, relativi ai mesi di ottobre e novembre 2022 e dell'articolo 6 del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2022, n. 142, relativi al terzo trimestre 2022, sono cedibili, solo per intero, dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la

possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'articolo 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del predetto testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia ovvero imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del codice delle assicurazioni private, di cui al decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209, ferma restando l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 122-*bis*, comma 4, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima. I contratti di cessione conclusi in violazione del primo periodo sono nulli. In caso di cessione dei crediti d'imposta, le imprese beneficiarie richiedono il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto ai crediti d'imposta di cui al presente articolo. Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dai soggetti indicati all'articolo 3, comma 3, lettere a) e b), del regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, 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'articolo 32 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997. I crediti d'imposta sono usufruiti dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente e comunque entro la medesima data del 30 giugno 2023. Le modalità attuative delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità dei crediti d'imposta, da effettuarsi in via telematica, anche avvalendosi dei soggetti previsti dall'articolo 3, comma 3, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, sono definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 122-*bis*, nonché, in quanto compatibili, quelle di cui all'articolo 121, commi da 4 a 6, del citato decreto-legge n. 34 del 2020.

5. In relazione ai contributi di cui ai commi 1 e 2 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell'articolo 1 del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144 convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175.
6. Entro il 16 marzo 2023, i beneficiari dei crediti d'imposta richiamati ai commi 3 e 4, a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito non ancora fruito, inviano all'Agenzia delle entrate un'apposita comunicazione sull'importo del credito maturato nell'esercizio 2022. Il contenuto e le modalità di presentazione della comunicazione sono definiti con provvedimento del direttore della medesima Agenzia da adottarsi entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto.
7. Agli oneri di cui al presente articolo, valutati in 2.726,454 milioni di euro l'anno 2022 e 317,546 milioni di euro per l'anno 2023, che aumentano in termini di indebitamento netto a 3.044 milioni di euro per l'anno 2022, si provvede ai sensi dell'articolo 15.

Con le disposizioni indicate sono riconosciuti, alle stesse condizioni, i contributi straordinari, sotto forma di credito d'imposta, come introdotti dal precedente provvedimento (Decreto "Aiuti-*ter*"), destinati alle imprese energivore i cui costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del terzo trimestre 2022 e al netto delle imposte e degli eventuali contributi, hanno subito un incremento del costo per kWh superiore al 30% relativo al medesimo periodo dell'anno 2019, anche tenuto conto di eventuali contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa, imprese gasivore, per le imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW diverse dalle energivore e per le imprese a forte consumo di gas ma diverse dalle gasivore, anche in relazione alla spesa sostenuta nel mese di dicembre 2022 per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale.

È riconosciuto anche il credito d'imposta, già presente (Decreto Aiuti-*ter*), determinato in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta e autoconsumata nel mese di dicembre 2022 e determinato con riguardo al prezzo convenzionale dell'energia elettrica pari alla media, relativa al mese di dicembre 2022, del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica.

Si ricorda che i detti crediti sono utilizzabili esclusivamente in compensazione, di cui all'articolo 17 del d.lgs. 241/1997, entro il 30 giugno 2023 senza applicazione dei limiti di cui al comma 53, dell'articolo 1 della legge 244/2007 e all'articolo 34 della legge 388/2000.



I crediti d'imposta non concorrono alla formazione del reddito d'impresa e alla formazione del valore della produzione IRAP e non rilevano ai fini del rapporto, di cui agli articoli 61 e comma 5 dell'art. 109 del D.P.R. 917/1986 (T.U.I.R.) e sono cumulabili con altre agevolazioni che abbiano a oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo non comporti il superamento del costo sostenuto.

I crediti d'imposta sono cedibili, solo per intero, dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'articolo 106 del decreto legislativo 1° settembre 1993 n. 385 (T.U.B.) società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del medesimo testo unico ovvero imprese di assicurazione autorizzate a operare in Italia ai sensi del Codice delle assicurazioni private, ferma restando l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 4 dell'articolo 122-*bis* del D.L. 34/2020 (decreto Rilancio), per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima.

I contratti di cessione conclusi in violazione del primo periodo sono nulli e, in caso di cessione dei crediti d'imposta, le imprese beneficiarie devono richiedere necessariamente il visto di conformità che attesti la sussistenza dei presupposti che danno diritto ai crediti d'imposta di cui al presente articolo.

Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del d.lgs. 241/1997 a cura dei soggetti, di cui al comma 3, dell'articolo 3, lettere a) e b) del D.P.R. 322/1998 e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei Centri di assistenza fiscale (C.A.F.).

I crediti d'imposta sono usufruiti dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente e comunque entro la medesima data del 31 marzo 2023.

Le modalità attuative delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità dei crediti d'imposta, da effettuarsi in via telematica, anche avvalendosi dei soggetti previsti dall'articolo 3, comma 3, D.P.R. 322/1998, sono definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

Entro il 16 marzo 2023, i beneficiari dei crediti d'imposta, a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito non ancora fruito, devono inviare all'Agenzia delle Entrate una specifica comunicazione dell'importo del credito maturato nell'esercizio 2022; le modalità di presentazione della comunicazione devono essere definiti con provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate da adottarsi entro trenta giorni, a partire dal 19 novembre 2022.

## ARTICOLO 2 - ACCISE E IVA SU CARBURANTI

### Art. 2 - Disposizioni in materia di accisa e di imposta sul valore aggiunto su alcuni carburanti

1. In considerazione del perdurare degli effetti economici derivanti dall'eccezionale incremento dei prezzi dei prodotti energetici, a decorrere dal 19 novembre 2022 e fino al 31 dicembre 2022:
  - a) le aliquote di accisa, di cui all'allegato I al testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative, di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, dei sotto indicati prodotti sono rideterminate nelle seguenti misure:
    - 1) benzina: 478,40 euro per mille litri, a decorrere dal 19 novembre 2022 e fino al 30 novembre 2022, e 578,40 euro per mille litri, a decorrere dal 1° dicembre 2022 e fino al 31 dicembre 2022;
    - 2) oli da gas o gasolio usato come carburante: 367,40 euro per mille litri, a decorrere dal 19 novembre 2022 e fino al 30 novembre 2022, e 467,40 euro per mille litri, a decorrere dal 1° dicembre 2022 e fino al 31 dicembre 2022;
    - 3) gas di petrolio liquefatti (GPL) usati come carburanti: 182,61 euro per mille chilogrammi, a decorrere dal 19 novembre 2022 e fino al 30 novembre 2022, e 216,67 euro per mille chilogrammi, a decorrere dal 1° dicembre 2022 e fino al 31 dicembre 2022;
    - 4) gas naturale usato per autotrazione: zero euro per metro cubo;
  - b) l'aliquota IVA applicata al gas naturale usato per autotrazione è stabilita nella misura del 5 per cento.

2. In dipendenza della rideterminazione dell'aliquota di accisa sul gasolio usato come carburante, stabilita, a decorrere dal 19 novembre 2022 e fino al 30 novembre 2022, dal comma 1, lettera a), numero 2), del presente articolo, l'aliquota di accisa sul gasolio commerciale usato come carburante, di cui al numero 4-*bis* della Tabella A allegata al testo unico di cui al decreto legislativo n. 504 del 1995, non si applica per il periodo dal 19 novembre 2022 e fino al 30 novembre 2022.
3. Gli esercenti i depositi commerciali di prodotti energetici assoggettati ad accisa di cui all'articolo 25, comma 1, del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 e gli esercenti gli impianti di distribuzione stradale di carburanti di cui al comma 2, lettera b), del medesimo articolo 25 trasmettono, entro il 12 dicembre 2022, all'ufficio competente per territorio dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, con le modalità di cui all'articolo 19-*bis* del predetto testo unico ovvero per via telematica e con l'utilizzo dei modelli di cui all'articolo 8, comma 6, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2022, n. 142, i dati relativi ai quantitativi dei prodotti di cui al comma 1, lettera a), numeri 1), 2) e 3) del presente articolo, usati come carburanti, giacenti nei serbatoi dei relativi depositi e impianti alla data del 30 novembre 2022. I predetti esercenti trasmettono altresì, entro il 12 gennaio 2023, all'ufficio competente per territorio dell'Agenzia delle dogane e dei monopoli, con le suddette modalità e l'utilizzo dei predetti modelli, i dati relativi ai quantitativi dei prodotti di cui al comma 1, lettera a), numeri 1), 2) e 3) del presente articolo, usati come carburanti, giacenti nei serbatoi dei relativi depositi e impianti alla data del 31 dicembre 2022.
4. [...] Per la mancata comunicazione delle giacenze di cui al comma 3 trova applicazione la sanzione prevista dall'articolo 50, comma 1, del testo unico di cui al decreto legislativo n. 504 del 1995. La medesima sanzione è applicata per l'invio delle comunicazioni di cui al predetto comma 3 con dati incompleti o non veritieri.
5. Al fine di prevenire il rischio di manovre speculative derivanti dalla diminuzione delle aliquote di accisa stabilita dal comma 1, lettera a), e dalla diminuzione dell'aliquota IVA di cui al comma 1, lettera b), trovano applicazione, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 1-*bis*, commi 5 e 6, del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51.
6. Agli oneri derivanti dal comma 1, valutati in 1.366,80 milioni di euro per l'anno 2022 e in 62,30 milioni di euro per l'anno 2024, si provvede ai sensi dell'articolo 15.

Dal 19 novembre 2022 e fino al 31 dicembre 2022 le aliquote di accisa, di cui all'Allegato "I" del d.lgs. 504/1995 sono rideterminate in modo differenziato sul prodotto ovvero per la benzina, 478,40 euro per mille litri, per gli oli da gas o gasolio usato come carburante, 367,40 euro per mille litri; per i gas di petrolio liquefatti (GPL) usati come carburanti, 182,61 euro per mille chilogrammi mentre per il gas naturale usato per autotrazione, zero euro per metro cubo.

L'aliquota Iva applicata al gas naturale usato per autotrazione è fissata, invece, nella misura del 5%.

In relazione alla rideterminazione dell'aliquota di accisa sul gasolio usato come carburante, l'aliquota di accisa sul gasolio commerciale usato come carburante, di cui al numero 4-*bis*, della Tabella "A", allegata al d.lgs. 504/1995, non si applica per il periodo dal 19 novembre 2022 e fino al 31 dicembre 2022.

Gli esercenti dei depositi commerciali di prodotti energetici assoggettati ad accisa, di cui al comma 1 dell'articolo 25 del d.lgs. 504/1995 e gli esercenti degli impianti di distribuzione stradale di carburanti, di cui alla lettera b), comma 2 dell'articolo 25 del d.lgs. 504/1995 sono obbligati a trasmettere all'ufficio territoriale dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con le modalità di cui all'articolo 19-*bis* del d.lgs. 504/1995 o in via telematica e con l'utilizzo dei modelli di cui al comma 6, dell'articolo 8 del D.L. 115/2022, convertito con modificazioni dalla legge n. 142/2022, i dati relativi ai quantitativi dei prodotti di cui alla lettera a) di cui sopra usati come carburante giacenti nei serbatoi dei relativi depositi e impianti alla data del 31 dicembre 2022, entro il termine del 13 gennaio 2023. La comunicazione non deve essere trasmessa nel caso in cui, alla scadenza dell'applicazione della rideterminazione delle aliquote di accisa, sia stata disposta la proroga dell'applicazione delle aliquote come sopra rideterminate e, nel caso in cui non venga disposta la proroga, per la mancata comunicazione (anche incompleta o non veritiera) delle giacenze si rende applicabile la disciplina sanzionatoria introdotta con il comma 1, dell'articolo 50 del d.lgs. 504/1995.

## ARTICOLO 3, COMMI DA 1 A 7 - BOLLETTE ENERGIA E GAS

### Art. 3 - Misure di sostegno per fronteggiare il caro bollette

1. Al fine di contrastare gli effetti dell'eccezionale incremento dei costi dell'energia, le imprese con utenze collocate in Italia a esse intestate hanno facoltà di richiedere la rateizzazione degli importi dovuti a titolo di corrispettivo per la componente energetica di elettricità e gas naturale utilizzato per usi diversi dagli usi termoelettrici ed eccedenti l'importo medio contabilizzato, a parità di consumo, nel periodo di riferimento compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, per i consumi effettuati dal 1° ottobre 2022 al 31 marzo 2023 e fatturati entro il 30 settembre 2023. A tal fine, le imprese interessate formulano apposita istanza ai fornitori, secondo modalità semplificate stabilite con decreto del Ministro delle imprese e del made in Italy, di concerto con il Ministro dell'ambiente e della sicurezza energetica, da adottare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto.
2. Entro trenta giorni dalla ricezione dell'istanza di cui al comma 1, in caso di effettivo rilascio della garanzia di cui al comma 4 e di effettiva disponibilità di almeno una impresa di assicurazione autorizzata all'esercizio del ramo credito a stipulare, con l'impresa richiedente la rateizzazione, una copertura assicurativa sull'intero credito rateizzato nell'interesse del fornitore di energia, il fornitore ha l'obbligo di offrire ai richiedenti una proposta di rateizzazione recante l'ammontare degli importi dovuti, l'entità del tasso di interesse eventualmente applicato, che non può superare il saggio di interesse pari al rendimento dei buoni del Tesoro poliennali (BTP) di pari durata, le date di scadenza di ciascuna rata e la ripartizione delle medesime rate, per un minimo di dodici e un massimo di trentasei rate mensili.
3. In caso di inadempimento di due rate anche non consecutive l'impresa aderente al piano di rateizzazione decade dal beneficio della rateizzazione ed è tenuta al versamento, in un'unica soluzione, dell'intero importo residuo dovuto.
4. Al fine di assicurare la più ampia applicazione della misura di cui al presente articolo, SACE S.p.A., è autorizzata a concedere, conformemente alle disposizioni di cui all'articolo 8, comma 3, del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51, in favore delle imprese di assicurazione autorizzate all'esercizio del ramo credito e cauzioni, una garanzia pari al 90 per cento degli indennizzi generati dalle esposizioni relative ai crediti vantati dai fornitori di energia elettrica e gas naturale residenti in Italia, per effetto dell'inadempimento, da parte delle imprese con sede in Italia di tutto o parte del debito risultante dai piani di rateizzazione di cui al comma 2. Sulle obbligazioni di SACE S.p.A. derivanti dalle garanzie di cui al presente comma è accordata di diritto la garanzia dello Stato a prima richiesta e senza regresso, la cui operatività è registrata da SACE S.p.A. con gestione separata. La garanzia dello Stato è esplicita, incondizionata, irrevocabile e si estende al rimborso del capitale, al pagamento degli interessi e a ogni altro onere accessorio, al netto delle commissioni ricevute per le medesime garanzie. SACE S.p.A. svolge anche per conto del Ministero dell'economia e delle finanze le attività relative all'escussione della garanzia e al recupero dei crediti, che può altresì delegare a terzi o agli stessi garantiti. SACE S.p.A. opera con la dovuta diligenza professionale. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze possono essere impartiti a SACE S.p.A. indirizzi sulla gestione dell'attività di rilascio delle garanzie e sulla verifica, al fine dell'escussione della garanzia dello Stato, del rispetto dei suddetti indirizzi e dei criteri e condizioni previsti dal presente articolo.
5. Al fine di sostenere le specifiche esigenze di liquidità derivanti dai piani di rateizzazione concessi, i fornitori di energia elettrica e gas naturale con sede in Italia possono richiedere finanziamenti bancari assistiti da garanzia pubblica, prestata da SACE S.p.A., alle condizioni e nei termini di cui all'articolo 15 del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2022, n. 91.
6. La garanzia di cui al comma 5 è rilasciata a condizione che l'impresa che aderisce al piano di rateizzazione non abbia approvato la distribuzione di dividendi o il riacquisto di azioni nel corso degli anni nei quali si procede al riconoscimento della rateizzazione a favore della stessa impresa, nonché di ogni altra impresa con sede in Italia che faccia parte del medesimo gruppo cui la prima appartiene, comprese quelle soggette alla direzione e al coordinamento da parte della medesima. Qualora le suddette imprese abbiano già distribuito dividendi o riacquistato azioni al momento della richiesta, l'impegno è assunto dall'impresa per i dodici mesi successivi. La medesima garanzia è rilasciata, altresì, a condizione che l'impresa aderente al piano di rateizzazione si impegni a gestire i livelli occupazionali attraverso accordi sindacali e a non trasferire le produzioni in siti collocati in Paesi diversi da quelli appartenenti all'Unione europea.
7. L'adesione al piano di rateizzazione di cui al comma 1, per i periodi corrispondenti, è alternativa alla fruizione dei crediti d'imposta di cui all'articolo 1 del presente decreto e all'articolo 1 del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144 convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175.

8. All'articolo 8 del decreto-legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito, con modificazioni, dalla legge 20 maggio 2022, n. 51, sono apportate le seguenti modificazioni:
  - a) al comma 3, le parole: «30 giugno 2023» sono sostituite dalle seguenti: «30 giugno 2024» e le parole «31 dicembre 2022» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2023»;
  - b) al comma 6, le parole «con una dotazione iniziale pari rispettivamente a 900 milioni di euro e 2000 milioni di euro» sono sostituite dalle seguenti: «con una dotazione iniziale pari rispettivamente a 900 milioni di euro e 5.000 milioni di euro».
9. All'articolo 15, commi 1 e 5, lettera a), del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2022, n. 91, le parole: «31 dicembre 2022» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2023».
10. All'articolo 12, comma 1, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 settembre 2022, n. 142, sono apportate le seguenti modificazioni:
  - a) dopo le parole «dall'articolo 51, comma 3,» sono inserite le seguenti: «prima parte del terzo periodo,»;
  - b) le parole «euro 600,00» sono sostituite dalle seguenti: «euro 3.000».
11. All'articolo 7, comma 1, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175, le parole «50 milioni» sono sostituite dalle seguenti: «60 milioni» e dopo le parole «impianti sportivi e piscine» sono aggiunte le seguenti: «nonché' per il Comitato Olimpico Nazionale Italiano - CONI, per il Comitato Italiano Paralimpico - CIP e per la società Sport e Salute S.p.A.».
12. All'articolo 8 del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175, sono apportate le seguenti modificazioni:
  - a) al comma 1, le parole «120 milioni» sono sostituite dalle seguenti: «170 milioni» ed è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Una quota del Fondo di cui al primo periodo, pari a 50 milioni di euro per l'anno 2022, è finalizzata al riconoscimento, nel predetto limite di spesa e in proporzione all'incremento dei costi sostenuti rispetto all'analogo periodo dell'anno 2021, di un contributo straordinario destinato, in via esclusiva, in favore degli enti del terzo settore iscritti al Registro unico nazionale del Terzo settore di cui all'articolo 45 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale coinvolte nel processo di tras migrazione di cui all'articolo 54 del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui al decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460, iscritte alla relativa anagrafe, delle fondazioni, delle associazioni, delle aziende di servizi alla persona di cui al decreto legislativo 4 maggio 2001, n. 207, e degli enti religiosi civilmente riconosciuti, che erogano servizi sociosanitari e socioassistenziali in regime semiresidenziale e residenziale in favore di anziani.»;
  - b) al comma 2, le parole «50 milioni di euro» sono sostituite dalle seguenti: «100 milioni di euro».
13. Agli oneri derivanti dal comma 10, valutati in 243,4 milioni di euro per l'anno 2022 e 21,2 milioni di euro per l'anno 2023 e dai commi 11 e 12, lettera a), pari a 60 milioni di euro per l'anno 2022, si provvede ai sensi dell'articolo 15.

Le imprese con utenze collocate in Italia possono richiedere la rateizzazione degli importi dovuti per la componente energetica di elettricità e gas naturale utilizzato per usi diversi dagli usi termoelettrici ed eccedenti l'importo medio contabilizzato, a parità di consumo, nel periodo di riferimento compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2021, per i consumi effettuati dal 1° ottobre 2022 al 31 marzo 2023 e fatturati entro il 30 settembre 2023. L'adesione al piano di rateizzazione, per i periodi corrispondenti, è alternativa alla fruizione dei crediti d'imposta previsto per energia e gas dal provvedimento in commento nonché dal precedente (decreto "Aiuti-ter").

Con provvedimento del Ministro delle imprese e del made in Italy, di concerto con il Ministro dell'ambiente e della sicurezza energetica, da adottare entro trenta giorni, a partire decorrenti dal 19 novembre 2022, sono stabilite le modalità di determinazione dell'istanza che deve essere presentata ai fornitori.

Inoltre, SACE S.p.a. (comma 4) è stata autorizzata a concedere, in favore delle imprese di assicurazione autorizzate all'esercizio del ramo credito e cauzioni, una garanzia pari al novanta per cento degli indennizzi generati dalle esposizioni relative ai crediti vantati dai fornitori di energia elettrica e gas naturale residenti in Italia, per effetto dell'inadempimento, da parte delle imprese con sede in Italia di tutto o parte del debito risultante dai piani di rateizzazione.

Il fornitore, nel termine di trenta giorni dalla ricezione, in caso di effettivo rilascio della garanzia di cui sopra e di effettiva disponibilità di almeno una impresa di assicurazione autorizzata all'esercizio del ramo credito a stipu-

lare, con l'impresa richiedente la rateizzazione, una copertura assicurativa sull'intero credito rateizzato nell'interesse del fornitore di energia, deve offrire una proposta di rateizzazione contenente l'ammontare degli importi dovuti, l'entità del tasso di interesse eventualmente applicato, che non può superare il tasso di interesse pari al rendimento dei buoni del tesoro poliennali (B.T.P.) di pari durata, le date di scadenza di ciascuna rata e la ripartizione delle rate, per un minimo di dodici e un massimo di trentasei rate mensili.

In caso di mancato pagamento di due rate, anche non consecutive, l'impresa decade dal beneficio della rateizzazione e risulta obbligata al versamento, in un'unica soluzione, dell'intero importo residuo dovuto.

I fornitori di energia elettrica e gas naturale con sede in Italia possono richiedere finanziamenti bancari assistiti da garanzia pubblica (SACE S.p.a.) alle di cui all'articolo 15 del D.L. 50/2022.

La detta garanzia è rilasciata a condizione che l'impresa che aderisce al piano di rateizzazione non abbia approvato la distribuzione di dividendi o il riacquisto di azioni nel corso degli anni nei quali si procede al riconoscimento della rateizzazione a favore della stessa impresa, nonché di ogni altra impresa con sede in Italia che faccia parte del medesimo gruppo cui la prima appartiene, comprese quelle soggette alla direzione e al coordinamento da parte della medesima.

Nel caso in cui l'impresa abbia già distribuito dividendi o riacquistato azioni al momento della richiesta, l'impegno è assunto dall'impresa per i dodici mesi successivi.

### **ARTICOLO 3, COMMA 8 - GARANZIE SACE PER RATEIZZAZIONE BOLLETTE ENERGETICHE**

Con queste disposizioni, che modificano l'articolo 8 del D.L. 21/2022 (decreto "Energia") si dispone che SACE S.p.a. resta autorizzata a concedere in favore delle imprese di assicurazione autorizzate all'esercizio del ramo credito e cauzioni una garanzia pari al novanta per cento degli indennizzi generati dalle esposizioni relative ai crediti vantati dai fornitori di energia elettrica e gas naturale residenti in Italia, per effetto dell'inadempimento, da parte delle imprese con sede in Italia del debito risultante dalle fatture emesse entro il 30 giugno 2024 relative ai consumi energetici effettuati fino al 31 dicembre 2023, in linea con le disposizioni inerenti alle modalità, di cui all'articolo 35 del D.L. 34/2020.

### **ARTICOLO 3, COMMA 10 – BENEFIT ENERGETICI PER I DIPENDENTI**

Con il comma 10, dell'art. 3 in commento, si modificano le previsioni introdotte dall'art. 12 del D.L. 115/2022 (decreto "Aiuti-*bis*") e si procede con l'innalzamento a 3.000 euro del valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti nonché delle somme erogate o rimborsate ai medesimi dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale che, in deroga a quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, prima parte del terzo periodo, Tuir, non concorre a formare il reddito, limitatamente al periodo di imposta 2022.

### **ARTICOLO 3, COMMA 11 E ART. 13 - SPORT**

#### **Art. 13 - Disposizioni in materia di sport**

1. Al fine di sostenere le federazioni sportive nazionali, le discipline sportive associate, gli enti di promozione sportiva e le associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento, i versamenti sospesi dall'articolo 1, comma 923, lettere a), b), c) e d), della legge 30 dicembre 2021, n. 234, dall'articolo 7, comma 3-*bis*, del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34, e in ultimo dall'articolo 39, comma 1-*bis*, del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2022, n. 91, comprensivi delle addizionali regionali e comunali, possono essere effettuati, senza applicazione di sanzioni o interessi, entro il 22 dicembre 2022.

Con la modifica del comma 1, dell'articolo 7 del D.L. 144/2022 (decreto "Aiuti-ter"), le risorse del fondo, di cui al comma 369, dell'articolo 1 della legge 205/2017, sono state incrementate da cinquanta a sessanta milioni di euro per il 2022 e sono all'erogazione di contributi a fondo perduto per le associazioni e società sportive dilettantistiche, per le discipline sportive, per gli enti di promozione sportiva e per le federazioni sportive, anche nel settore paralimpico, che gestiscono impianti sportivi e piscine, nonché per il Comitato olimpico nazionale italiano (C.O.N.I.) per il Comitato Italiano Paralimpico (C.I.P.) e per la società Sport e Salute S.p.a.-.

Inoltre, con l'obiettivo di sostenere le Federazioni sportive nazionali, le discipline sportive associate, gli enti di promozione sportiva e le associazioni e le società sportive professionistiche e dilettantistiche che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa sul territorio nazionale e operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento, i versamenti sospesi dalle lettere a), b), c) e d), del comma 923 dall'articolo 1 della legge 234/2021 (legge di Bilancio 2022), dal comma 3-bis dell'articolo 7 del D.L. 17/2022 e dal comma 1-bis dell'articolo 39 del D.L. 50/2022, comprensivi delle addizionali regionali e comunali, possono essere effettuati, senza applicazione di sanzioni o interessi, entro il 22 dicembre 2022.

L'art. 13 in commento ha posticipato dal 16 dicembre 2022 al 22 dicembre 2022 il termine ultimo per la ripresa dei versamenti sospesi per le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva e le associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche con sede legale od operativa nel territorio dello Stato e che operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento ai sensi del D.P.C.M. del 24 ottobre 2020.

Per effetto del comma 923, dell'art. 1 della legge 234/2021, del comma 3-ter dell'art. 7 del D.L. 17/2022 e del comma 1-bis dell'art. 39 del D.L. 50/2022, infatti, sono stati sospesi i termini di versamento, in scadenza dal 1° gennaio 2022 al 30 novembre 2022, relativi:

- alle ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
- ai contributi previdenziali e assistenziali e ai premi INAIL (compresi gli adempimenti);
- all'Iva;
- alle imposte sui redditi.

L'Agenzia delle Entrate (circolare n. 3/E/2022), l'I.N.P.S. (circolare n. 105/2022) e l'I.N.A.I.L. (circolare n. 30/2022) hanno, sul tema, fornito i necessari chiarimenti e le istruzioni operative.

Si segnala, infine, la presenza del messaggio n. 4358 del 1° dicembre 2022, con il quale l'I.N.P.S. ha ricordato la proroga al 22 dicembre 2022 del termine ultimo per effettuare il versamento dei contributi sospesi.

### **ARTICOLO 3, COMMA 12 - TERZO SETTORE**

Con il citato comma 12, dell'art. 3 si interviene per modificare le previsioni di cui all'articolo 8 del D.L. 144/2022 (decreto "Aiuti-ter") con la conseguenza che il fondo istituito viene incrementato a 170 milioni di euro rispetto ai previsti 120 milioni di euro.

Una quota del Fondo (50 milioni di euro per l'anno 2022) è destinata al riconoscimento, nel citato limite di spesa e in proporzione all'incremento dei costi sostenuti rispetto all'analogo periodo dell'anno 2021, di un contributo straordinario destinato, in via esclusiva, in favore degli enti del Terzo Settore iscritti al Registro unico nazionale del Terzo Settore (R.U.N.T.S.), delle organizzazioni di volontariato (O.D.V.) e delle associazioni di promozione sociale (A.P.S.) coinvolte nel processo di migrazione di cui all'articolo 54 del d.lgs. 117/2017, delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (O.N.L.U.S.) di cui al d.lgs. 460/1997 (riforma "Zamagni"), iscritte alla relativa anagrafe, delle fondazioni, delle associazioni, delle aziende di servizi alla persona di cui al d.lgs. 207/2001 e degli enti religiosi civilmente riconosciuti, che erogano servizi sociosanitari e socio-assistenziali in regime semi-residenziale e residenziale in favore di anziani.

Inoltre, il fondo previsto destinato a sostenere gli enti iscritti al R.U.N.T.S. e gli enti coinvolti nel processo di migrazione (O.D.V., A.P.S. e O.N.L.U.S.) è incrementato a 100 milioni di euro per l'anno 2022 per riconoscere un contributo straordinario calcolato in proporzione all'incremento dei costi sostenuti nei primi tre trimestri dell'anno 2022, rispetto all'analogo periodo dell'anno 2021, per la componente energia e il gas naturale.

## ARTICOLO 7 - AUTOTRASPORTO

### Art. 7 - Disposizione in materia di autotrasporto

1. I contributi di cui all'articolo 14, comma 1, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175, destinati al sostegno del settore dell'autotrasporto di merci sono erogati esclusivamente alle imprese aventi sede legale o stabile organizzazione in Italia esercenti le attività di trasporto indicate all'articolo 24-ter, comma 2, lettera a), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504.
2. Le disposizioni di cui all'articolo 14 del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 novembre 2022, n. 175, si applicano nel rispetto della normativa europea in materia di aiuti di Stato. Ai relativi adempimenti provvede il Ministero delle infrastrutture e dei trasporti.

I contributi, di cui al comma 1 dell'articolo 14 del D.L. 144/2022 (decreto "Aiuti-ter"), destinati al sostegno dell'autotrasporto di merci, sono erogati esclusivamente alle imprese aventi sede legale o stabile organizzazione in Italia, esercenti le attività di trasporto, come individuate dalla lettera a), comma 2, dell'articolo 24-ter del d.lgs. 504/1995.

## ARTICOLO 8 - MEZZI DI PAGAMENTO

### Art. 8 - Misure urgenti in materia di mezzi di pagamento

1. Ai soggetti passivi IVA obbligati alla memorizzazione e alla trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri di cui all'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, è concesso un contributo per l'adeguamento da effettuarsi nell'anno 2023, per effetto dell'articolo 18, comma 4-bis, del decreto-legge 30 aprile 2022, n. 36, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 giugno 2022, n. 79, degli strumenti utilizzati per la predetta memorizzazione e trasmissione telematica complessivamente pari al 100 per cento della spesa sostenuta, per un massimo di 50 euro per ogni strumento e, in ogni caso, nel limite di spesa di 80 milioni di euro per l'anno 2023. Il contributo è concesso sotto forma di credito d'imposta di pari importo, da utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Al credito d'imposta di cui al presente articolo non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e il suo utilizzo è consentito a decorrere dalla prima liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto successiva al mese in cui è stata registrata la fattura relativa all'adeguamento degli strumenti mediante i quali effettuare la memorizzazione e la trasmissione dei dati dei corrispettivi ed è stato pagato, con modalità tracciabile, il relativo corrispettivo. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da adottarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono definiti le modalità attuative, comprese le modalità per usufruire del credito d'imposta, il regime dei controlli nonché ogni altra disposizione necessaria per il monitoraggio dell'agevolazione e per il rispetto del limite di spesa previsto.
2. Agli oneri derivanti dal comma 1, pari a 80 milioni per l'anno 2023, si provvede ai sensi dell'articolo 15.

È stato introdotto un contributo destinato ai soggetti passivi Iva obbligati alla memorizzazione e alla trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri, di cui al comma 1, dell'articolo 2 del d.lgs. 127/2015, destinato a supportare i costi destinati all'adeguamento da eseguire nell'anno 2023, in misura pari al 100% della spesa sostenuta, per un massimo di 50 euro per ogni strumento e, in ogni caso, nel limite di spesa di 80 milioni di euro per l'anno 2023.

Il contributo è concesso sotto forma di credito d'imposta di pari importo, da utilizzare in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.lgs. 241/1997 senza applicare i limiti, di cui al comma 53, art. 1 della legge 244/2007 e all'articolo 34 della legge 388/2000.

Il credito d'imposta è utilizzabile a partire dalla prima liquidazione periodica Iva successiva al mese in cui è stata registrata la fattura relativa all'adeguamento degli strumenti, attraverso i quali è possibile eseguire la memorizzazione e la trasmissione dei dati dei corrispettivi e in cui è stato pagato, con modalità tracciabile, il relativo corrispettivo.

Con provvedimento dell’Agenzia delle Entrate ad hoc, da adottarsi entro sessanta giorni, a partire dal 19 novembre 2022, sono definite le modalità attuative e le modalità di utilizzo del credito d’imposta, nonché la disciplina relativa ai controlli e ogni altra disposizione destinata al monitoraggio del bonus e per il rispetto del limite di spesa previsto.

## ARTICOLO 9 – SUPERBONUS

### Art. 9 - Modifiche agli incentivi per l’efficientamento energetico

1. All’articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, sono apportate le seguenti modificazioni:
  - a) al comma 8-*bis*:
    - 1) al primo periodo, le parole «31 dicembre 2023» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2022, del 90 per cento per quelle sostenute nell’anno 2023»;
    - 2) al secondo periodo, le parole «31 dicembre 2022» sono sostituite dalle seguenti: «31 marzo 2023»;
    - 3) dopo il secondo periodo è inserito il seguente: «Per gli interventi avviati a partire dal 1° gennaio 2023 su unità immobiliari dalle persone fisiche di cui al comma 9, lettera b), la detrazione spetta nella misura del 90 per cento anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023, a condizione che il contribuente sia titolare di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull’unità immobiliare, che la stessa unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale e che il contribuente abbia un reddito di riferimento, determinato ai sensi del comma 8-*bis*.1, non superiore a 15.000 euro.»;
  - b) dopo il comma 8-*bis* è aggiunto il seguente: «8-*bis*.1. Ai fini dell’applicazione del comma 8-*bis*, terzo periodo, il reddito di riferimento è calcolato dividendo la somma dei redditi complessivi posseduti, nell’anno precedente quello di sostenimento della spesa, dal contribuente, dal coniuge del contribuente, dal soggetto legato da unione civile o convivente se presente nel suo nucleo familiare, e dai familiari, diversi dal coniuge o dal soggetto legato da unione civile, di cui all’articolo 12 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, presenti nel suo nucleo familiare, che nell’anno precedente quello di sostenimento della spesa si sono trovati nelle condizioni previste nel comma 2 del medesimo articolo 12, per un numero di parti determinato secondo la Tabella 1-*bis*, allegata al presente decreto.»;
  - c) al comma 8-*ter*, dopo il primo periodo è aggiunto il seguente: «Fermo restando quanto previsto dal comma 10-*bis*, per gli interventi ivi contemplati la detrazione spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2025 nella misura del 110 per cento.»;
  - d) dopo la Tabella 1, è inserita la Tabella 1-*bis* di cui all’ Allegato 1 al presente decreto.
2. Le disposizioni di cui al comma 1, lettera a), numero 1), non si applicano:
  - a) agli interventi per i quali, alla data del 25 novembre 2022, risulti effettuata, ai sensi dell’articolo 119, comma 13-*ter*, del citato decreto-legge n. 34 del 2020, la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) e, in caso di interventi su edifici condominiali, all’ulteriore condizione che la delibera assembleare che abbia approvato l’esecuzione dei lavori risulti adottata in data antecedente al 25 novembre 2022;
  - b) agli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, per i quali alla medesima data del 25 novembre 2022, risulti presentata l’istanza per l’acquisizione del titolo abilitativo.
3. Al fine di procedere alla corresponsione di un contributo in favore dei soggetti che si trovano nelle condizioni reddituali di cui all’articolo 119, commi 8-*bis* e 8-*bis*.1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, per gli interventi di cui al comma 8-*bis* primo e terzo periodo, è autorizzata la spesa nell’anno 2023 di 20 milioni di euro. Il contributo di cui al presente comma è erogato dall’Agenzia delle entrate, secondo criteri e modalità determinati con decreto del Ministro dell’economia e delle finanze da adottarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto. Il contributo di cui al presente articolo non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi.
4. Per gli interventi di cui all’articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, in deroga all’articolo 121, comma 3, terzo periodo, del medesimo decreto-legge, i crediti d’imposta derivanti dalle comunicazioni di cessione o di sconto in fattura inviate all’Agenzia delle entrate entro il 31 ottobre 2022 e non ancora utilizzati, possono essere fruiti in 10 rate annuali di pari importo, in luogo dell’originaria rateazione prevista per i predetti crediti, previo invio di una comunicazione all’Agenzia delle entrate da parte del fornitore o del cessionario, da effettuarsi in via telematica, anche avvalendosi dei soggetti previsti dal comma 3 dell’articolo 3 del regolamento di cui al decreto del Presidente della



Repubblica 22 luglio 1998, n. 322. La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi e non può essere richiesta a rimborso. L'Agenzia delle entrate, rispetto a tali operazioni, effettua un monitoraggio dell'andamento delle compensazioni, ai fini della verifica del relativo impatto sui saldi di finanza pubblica e della eventuale adozione da parte del Ministero dell'economia e delle finanze dei provvedimenti previsti ai sensi dell'articolo 17, commi 12-*bis*, 12-*ter* e 12-*quater* della legge n. 196 del 2009. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono definite le modalità attuative della disposizione di cui al presente comma.

5. Agli oneri derivanti dal presente articolo valutati in 8,6 milioni di euro per l'anno 2022, 92,8 milioni di euro per l'anno 2023, 1.066 milioni di euro per l'anno 2024, 1.020,6 milioni di euro per l'anno 2025, 946,1 milioni di euro per l'anno 2026, 1.274,8 milioni di euro per l'anno 2027, 273,4 milioni di euro per l'anno 2028, 118,6 milioni di euro per l'anno 2029, 102,5 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2030 al 2032, 87,1 milioni di euro per l'anno 2033 e 107,3 milioni di euro per l'anno 2034, e pari a 20 milioni di euro per l'anno 2023, si provvede, per 5,8 milioni di euro per l'anno 2022 e 45,8 milioni di euro per l'anno 2034, ai sensi dell'articolo 15 e per i restanti oneri mediante utilizzo di quota parte delle maggiori entrate e delle minori spese derivanti dal comma 1.

Con tale articolo, il legislatore è intervenuto sul comma 8-*bis* dell'articolo 119 del D.L. 34/2020, disponendo che per gli interventi effettuati dai condomini, dalle persone fisiche al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche, dalle O.N.L.U.S., di cui all'articolo 10 del d.lgs. 460/1997, dalle organizzazioni di volontariato (O.D.V.) iscritte nei registri di cui all'articolo 6 della 266/1991 e dalle associazioni di promozione sociale (A.P.S.), iscritte nel Registro nazionale e nei Registri regionali e delle Province autonome di Trento e di Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 383/2000, compresi quelli effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio, compresi quelli effettuati su edifici oggetto di demolizione e ricostruzione di cui alla lettera d), comma 1 dell'articolo 3 del D.P.R. 380/2001, la detrazione spetta nella misura del 110% per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022 e del 90% per quelle sostenute nell'anno 2023.

Le dette disposizioni non si applicano, però, agli interventi per i quali, alla data del 25 novembre 2022, risulti effettuata, ai sensi del comma 13-*ter* dell'articolo 119 del D.L. 34/2020, la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) e, in caso di interventi su edifici condominiali, all'ulteriore condizione che la delibera assembleare che abbia approvato l'esecuzione dei lavori risulti adottata in data antecedente al 25 novembre 2022 e agli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, per i quali alla medesima data del 25 novembre 2022, risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.

Per gli interventi effettuati su unità immobiliari dalle persone fisiche di cui alla lettera b, comma 9 dell'articolo 119 del D.L. 34/2020 (unifamiliari), la detrazione del 110% spetta anche per le spese sostenute entro il 31 marzo 2023, a condizione che alla data del 30 settembre 2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo, nel cui computo possono essere compresi anche i lavori non agevolati.

Infatti, le disposizioni appena richiamate prevedono che per gli interventi iniziati a partire dal prossimo 1° gennaio (1/01/2023) sulle "villette" e "case a schiera" le persone fisiche potranno fruire del superbonus ma con aliquota del 90% soltanto se risultano essere titolari del diritto di proprietà o del diritto reale di godimento sull'unità immobiliare, se l'unità immobiliare è adibita ad abitazione principale e, infine, se sono in possesso di un reddito di riferimento non superiore a 15.000 euro, determinato secondo le modalità stabilite dal comma 8-*bis*.1 dell'art. 119 del D.L. 34/2020 (quoziente familiare).

In relazione al primo requisito, non potranno quindi beneficiare del superbonus, nella misura del 90% per le spese sostenute dal 1° gennaio 2023 fino al 31 dicembre 2023, i detentori degli immobili (locatari e comodatari, ma lo stesso dovrebbe valere per i familiari conviventi).

In relazione al reddito non superiore a 15.000 euro, si dispone che lo stesso deve essere determinato dividendo la somma dei redditi complessivi posseduti, nell'anno precedente quello di sostenimento della spesa, dal contribuente, dal coniuge del contribuente, dal soggetto legato da unione civile o convivente se presente nel suo nucleo familiare, e dai familiari, diversi dal coniuge o dal soggetto legato da unione civile, di cui all'articolo 12 del

D.P.R. 917/1986, presenti nel suo nucleo familiare, che nell'anno precedente quello di sostenimento della spesa si sono trovati nelle condizioni previste nel comma 2 dell'articolo 12 del medesimo T.U.I.R., per un numero di parti determinato secondo la Tabella "1-bis", allegata al D.L. 176/2022 stesso.

### Esempio

Se una famiglia è composta soltanto da marito e moglie senza figli il committente potrà accedere alla detrazione maggiorata del 90% per le spese sostenute nel 2023 se, insieme al coniuge, non supera la soglia di reddito di 30.000 euro, giacché il limite è di 15.000, da considerare dividendo i redditi complessivi del nucleo composto soltanto da marito e moglie per due ( $30.000 : 2 = 15.000$ ); in presenza di un figlio il limite sale a 37.500 euro ( $37.500 : 2,5 = 15.000$ ) e con due figli si arriva a 45.000 euro ( $45.000 : 3 = 15.000$ ) mentre con più di tre figli, le parti sono sempre due e, di conseguenza, la somma di reddito complessivo massimo non potrà superare i 60.000 euro ( $60.000 : 4 = 15.000$ ).

Per gli interventi di cui all'articolo 119 del D.L. 34/2020, in deroga a quanto previsto dal terzo periodo, del comma 3 dell'articolo 121 del D.L. 34/2020, i crediti d'imposta derivanti dalle comunicazioni di cessione o di sconto in fattura inviate all'Agenzia delle Entrate entro il 31 ottobre 2022 e non ancora utilizzati, possono essere fruiti in dieci rate annuali di pari importo, in luogo dell'originaria rateazione prevista per i predetti crediti, previo invio di una comunicazione all'Agenzia delle Entrate da parte del fornitore o del cessionario, da effettuarsi in via telematica, anche avvalendosi degli intermediari, ci cui al comma 3 dell'articolo 3 del D.P.R. 322/1998 (quindi, dottori commercialisti, esperti iscritti alla C.C.I.A.A., associazioni sindacali e C.A.F.).

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate saranno definite le modalità attuative.

## ARTICOLO 12, COMMA 1 – IMPOSTA MUNICIPALE PROPRIA (IMU)

### Art. 12 - Esenzioni in materia di imposte

1. Le disposizioni di cui all'articolo 78, comma 3, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126, in materia di esenzioni dall'imposta municipale propria per il settore dello spettacolo, si interpretano nel senso che, per il 2022, la seconda rata dell'IMU di cui all'articolo 1, commi da 738 a 783, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, non è dovuta per gli immobili di cui all'articolo 78, comma 1, lettera d), del citato decreto-legge n. 104 del 2020, nel rispetto delle condizioni e dei limiti del regolamento (UE) n. 1407/2013 della Commissione del 18 dicembre 2013 relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti «de minimis».
2. La disposizione di cui all'articolo 78, comma 4, del citato decreto-legge n. 104 del 2020 non si applica all'esenzione dal pagamento della seconda rata dell'IMU per il 2022 di cui al comma 1.
3. Nella Tabella di cui all'allegato B al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, recante gli atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto, dopo l'articolo 8-bis è inserito il seguente:
 

«Art. 8-ter - Domande di contributi, comunque denominati, destinati a favore di soggetti colpiti da eventi calamitosi o eccezionali oggetto di dichiarazione di stato di emergenza effettuato dalla competente autorità, per i quali vi sia un nesso di causalità con l'evento».

Con il comma 1 dell'art. 12 si dispone che la previsione di cui al comma 3 dell'articolo 78 del D.L. 104/2020, in materia di esenzioni Imposta municipale propria (I.M.U.) per il settore dello spettacolo, deve essere interpretata nel senso che la seconda rata del tributo, di cui ai commi da 738 a 783 dell'art. 1 della legge 160/2019, per il 2022 non è dovuta per gli immobili rientranti nella categoria catastale "D/3" destinati a spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli, a condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività esercitate in dette unità immobiliari, nel rispetto delle condizioni e dei limiti del Regolamento (UE) 1407/2013 della Com-

missione del 18 dicembre 2013 relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (T.F.U.E.) agli aiuti "de minimis".

#### **ARTICOLO 12, COMMA 3 - IMPOSTA DI BOLLO**

Per effetto dell'introduzione del nuovo articolo 8-*ter*) nella Tabella, di cui all'Allegato "B" al D.P.R. 642/1972, sono esenti dall'imposta di bollo, in modo assoluto, anche le domande di contributi, comunque denominati, destinati a favore di soggetti colpiti da eventi calamitosi o eccezionali oggetto di dichiarazione di stato di emergenza effettuato dalla competente autorità, per i quali vi sia un nesso di causalità con l'evento.

# L'acconto Iva 2022

A cura della **Redazione**

**Entro il 27 dicembre 2022 i soggetti titolari di partita IVA che hanno iniziato l'attività prima del 1° gennaio 2022, se a debito di IVA nell'ultimo mese/trimestre del 2021, devono versare l'acconto IVA relativo all'ultimo mese o trimestre dell'anno in corso.**

L'obbligo del versamento dell'acconto IVA per i contribuenti sottoposti agli obblighi di liquidazione e versamento previsti dall'articolo 27 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633 è disciplinato dall'art. 6 della legge n. 405/1990.

Escluse le eccezioni che si vedranno nella successiva **Tabella n.1**, dovranno versare l'acconto IVA:

- i contribuenti che liquidano l'IVA mensilmente;
- i contribuenti che liquidano l'IVA trimestralmente.

## ESCLUSI DAL VERSAMENTO DELL'ACCONTO IVA 2022

- **I contribuenti in regime forfettario nell'anno 2022,**
- **i contribuenti in regime "minimi" nell'anno 2022,**
- i contribuenti che, nel periodo d'imposta, hanno effettuato soltanto operazioni non imponibili, esenti, non soggette a imposta o, comunque, senza obbligo di pagamento dell'imposta,
- i produttori agricoli "di cui all'art. 34, comma 6, del D.P.R. n. 633 del 1972",
- i soggetti che esercitano attività di spettacoli e giochi in regime speciale,
- le associazioni sportive dilettantistiche, nonché le associazioni senza fini di lucro e quelle pro loco, in regime forfettario,
- i raccoglitori e i rivenditori di rottami, cascami, carta da macero, vetri e simili, esonerati dagli obblighi di liquidazione e versamento del tributo,
- gli imprenditori individuali che hanno dato in affitto l'unica azienda, entro il 30 settembre, se contribuenti trimestrali o entro il 30 novembre, se contribuenti mensili, a condizione che non esercitino altre attività soggette all'IVA.

Sono, inoltre, esonerati dal versamento dell'acconto IVA i contribuenti che:

- **hanno iniziato l'attività nel corso dell'anno 2022,**
- hanno cessato l'attività, anche per decesso, entro il 30 novembre 2022 se mensili o entro il 30 settembre 2022 se trimestrali,
- hanno chiuso il periodo d'imposta precedente con un credito di imposta (risultante anche dalla liquidazione IVA periodica), a prescindere dalla presentazione della richiesta di rimborso,
- pur avendo effettuato un versamento per il mese di dicembre o per l'ultimo trimestre del periodo d'imposta precedente, oppure in sede di dichiarazione annuale per il periodo d'imposta precedente, **prevedono** di chiudere la contabilità IVA con una eccedenza detraibile di imposta.

**In generale rimangono esclusi dal versamento dell'acconto IVA quei soggetti che non dispongono di uno dei due dati: "storico" o "previsionale", su cui sostanzialmente si basa il calcolo.**

(Risoluzione numero 157/E/2004 dell'Agenzia delle Entrate)

Tabella n.1

Al fine di consentire allo Stato di introitare le relative somme entro l'anno finanziario, il predetto acconto IVA deve essere versato entro il **27 dicembre**.

Il versamento è effettuato utilizzando i codici tributo:

- **6013** per i contribuenti mensili,
- **6035** per quelli trimestrali.

**Qualora l'ammontare dell'acconto IVA risulti inferiore a € 103,29, il versamento non deve essere effettuato.**

#### Attenzione!

Per consentire la corretta quantificazione del saldo di periodo, nei software gestionali di studio la liquidazione dell'acconto IVA precede sempre la liquidazione IVA dell'ultimo mese/trimestre dell'anno.

### LA DETERMINAZIONE DELL'ACCONTO IVA

L'acconto IVA può essere calcolato scegliendo, in base alla convenienza, tra tre diversi metodi di calcolo.

In particolare, è possibile adottare uno dei seguenti metodi:

- storico,
- previsionale,
- analitico - effettivo.

#### Attenzione!

Per i contribuenti trimestrali l'importo dell'acconto IVA non viene maggiorato degli interessi dell'1%.

Il metodo scelto e l'importo liquidato avranno la loro rappresentazione nei registri IVA, nel modello di comunicazione liquidazioni periodiche IVA (o modello Li.Pe) e nella successiva dichiarazione IVA.

### L'acconto IVA nel modello Li.Pe

Nel rigo VP13 del modello Li.Pe andranno evidenziati:

- **Nella colonna 1**, il codice relativo al metodo utilizzato per la determinazione dell'acconto IVA:
  - "1" storico;
  - "2" previsionale;
  - "3" analitico - effettivo;
  - "4" soggetti operanti nei settori delle telecomunicazioni, somministrazione di acqua, energia elettrica, raccolta e smaltimento rifiuti, eccetera.
- **Nella colonna 2**, l'ammontare dell'acconto IVA dovuto, anche se non effettivamente versato

|                            |                     |                          |
|----------------------------|---------------------|--------------------------|
| <b>VP13</b> Acconto dovuto | Metodo <sup>1</sup> | <sup>2</sup>             |
| <b>VP14</b> IVA da versare | <sup>1</sup>        | o a credito <sup>2</sup> |

Qualora l'ammontare dell'acconto IVA risulti inferiore a € 103,29, come detto, il versamento non deve essere effettuato e, pertanto, nel rigo VP13 non va indicato alcun importo.

### L'acconto IVA nel quadro VH della dichiarazione IVA

Nel caso in cui sia necessario compilare il quadro VH, il rigo VH17 riporterà l'ammontare dell'acconto IVA indicato (che avrebbe dovuto trovare indicazione nel caso di omessa presentazione) nel rigo VP13 del modello Li.Pe.

|      |                |  |     |     |  |        |
|------|----------------|--|-----|-----|--|--------|
| VH14 | Novembre       |  | ,00 | ,00 |  |        |
| VH15 | Dicembre       |  | ,00 | ,00 |  |        |
| VH16 | IV TRIMESTRE   |  | ,00 | ,00 |  |        |
| VH17 | Acconto dovuto |  |     | ,00 |  | Metodo |

### L'acconto IVA nel quadro VL della dichiarazione IVA

L'importo dell'acconto IVA confluirà in dichiarazione IVA nel Rigo VL30:

- nella colonna 2, nel calcolo dell'IVA periodica dovuta;
- nella colonna 3, nel calcolo dell'IVA periodica eventualmente versata.

|      |                         |                      |                       |  |  |  |  |  |  |
|------|-------------------------|----------------------|-----------------------|--|--|--|--|--|--|
| VL30 | Ammontare IVA periodica |                      |                       |  |  |  |  |  |  |
|      |                         | IVA periodica dovuta | IVA periodica versata | IVA periodica versata a seguito di comunicazione di irregolarità | IVA periodica versata a seguito di cartelle di pagamento |  |  |  |  |
|      |                         | 2                    | 3                     | 4  | 5  |  |  |  |  |
|      |                         | ,00                  | ,00                   | ,00  | ,00  |  |  |  |  |

### METODO STORICO

Il metodo storico prevede come parametro di riferimento:

- il saldo IVA dell'anno precedente (comprensivo dell'acconto IVA dovuto) per i contribuenti trimestrali,
- il saldo IVA del mese di dicembre (comprensivo dell'acconto IVA dovuto) per i contribuenti mensili;

a questo importi, viene poi applicata una forfettizzazione dell'88%.

#### Attenzione!

Per i contribuenti trimestrali, la base di calcolo relativa all'IVA dovuta nel quarto trimestre non terrà conto del computo degli interessi dell'1% liquidati in dichiarazione annuale IVA dell'anno precedente (rigo VL36).

Il metodo storico ha il vantaggio di garantire una modalità di calcolo semplice e nello stesso tempo sicura in quanto non si incorre nel rischio di aver quantificato in maniera errata la misura dell'acconto IVA e dover poi provvedere al ravvedimento operoso.

### Esempio n. 1: calcolo dell'acconto IVA per contribuente mensile

Il soggetto ALFA, ha avuto nel 2021:

- acconto IVA 2021: € 12.0000,00;
- saldo IVA mese di dicembre 2021: € 18.000,00, versata il 16 gennaio 2022.

**Acconto IVA dovuto per il 2022, da versare entro il 27 dicembre 2022 con il codice tributo 6013:** € 12.0000,00 + € 18.000,00 = € 30.000,00 x 88% = € 26.400,00.

La delega di versamento sarà compilata nel modo seguente.



**Attenzione!**

Per rendere omogenei il dato storico con quello previsionale, occorre considerare il dato previsionale al netto dell'eventuale eccedenza detraibile riportata dal mese o dal trimestre precedente.

**Esempio n. 3: calcolo dell'acconto IVA con metodo previsionale per contribuente trimestrale**

Il soggetto BETA ha chiuso liquidazione del terzo trimestre 2022 con un debito IVA e prevede:

- che l'IVA dovuta per la cessione di beni e servizi, per il IV trimestre 2022, sarà pari a € 15.000,00;
- che l'IVA a credito per l'acquisto di merci e servizi, per il IV trimestre 2022, sarà pari a € 10.250,00;
- che l'IVA a credito per l'acquisto di un bene strumentale nel mese di dicembre 2022 sarà pari a € 1.000,00.

**Acconto IVA dovuto per il 2022, da versare entro il 27 dicembre 2022 con il codice tributo 6035:** € 15.000,00  
 - € 10.250,00 - € 1.000,00 = € 3.750,00 x 88% = € 3.300.

Nel modello di comunicazione liquidazioni periodiche IVA relativa al quarto trimestre 2022 si avrà:

|      |                |          |               |          |
|------|----------------|----------|---------------|----------|
| VP13 | Acconto dovuto | Metodo 2 | 2             | 3.300,00 |
| VP14 | IVA da versare |          | o a credito 2 |          |

Le criticità di questo metodo attengono alla necessità di versare la differenza tra quanto stimato e quanto materialmente dovuto.

In alcuni casi l'errore è generato non tanto dall'errata quantificazione degli acquisti e conseguentemente dell'IVA in detrazione, ma dal mancato ricevimento della fattura entro la fine dell'anno.

L'art. 1 D.P.R. del 23/03/1998 n. 100 stabilisce che per le **fatture di acquisto** a cavallo d'anno non vale la possibilità di far partecipare alla liquidazione dell'anno n le fatture **ricevute** nell'anno n+1, anche se queste sono datate anno n e/o si riferiscono ad operazioni con imposta esigibile nell'anno n (es. **fatture di acquisto differite** ex. art. 21, comma 4, lett. A D.P.R. 633/1972).

**ART. 1 D.P.R. DEL 23/03/1998 N. 100 – MODIFICATO DAL D.L. 118/2019**

**1.** Entro il giorno 16 di ciascun mese, il contribuente determina la differenza tra l'ammontare complessivo dell'imposta sul valore aggiunto esigibile nel mese precedente, risultante dalle annotazioni eseguite o da eseguire nei registri relativi alle fatture emesse o ai corrispettivi delle operazioni imponibili, e quello dell'imposta, risultante dalle annotazioni eseguite, nei registri relativi ai beni ed ai servizi acquistati, sulla base dei documenti di acquisto di cui è in possesso e per i quali il diritto alla detrazione viene esercitato nello stesso mese ai sensi dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633. Entro il medesimo termine di cui al periodo precedente può essere esercitato il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, **fatta eccezione per i documenti di acquisto relativi ad operazioni effettuate nell'anno precedente**. Il contribuente, qualora richiesto dagli organi dell'Amministrazione finanziaria, fornisce gli elementi in base ai quali ha operato la liquidazione periodica.

**1-bis.** Le disposizioni di cui al comma 1, ultimo periodo, si applicano anche ai soggetti di cui all'articolo 7 del decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542.

Tabella n.2



**Riprendendo l'esempio n. 3**

Nel caso in cui la fattura relativa all'acquisto del bene strumentale sia stata ricevuta solo il 3 gennaio dell'anno successivo, allora c'è stato un errore nel calcolo dell'acconto IVA operato con metodo previsionale pari all'88% della minor IVA da portare in detrazione ovvero  $\text{€}1.000,00 \times 88\% = \text{€} 880,00$ .

Per questo importo il soggetto dovrà provvedere al versamento del dovuto potendosi avvalere anche dell'istituto del ravvedimento operoso.

**METODO ANALITICO - EFFETTIVO**

Il metodo analitico effettivo è stato introdotto a partire dall'anno 1993; questo metodo consente di superare alcune delle criticità relative ai due metodi sopra descritti: dover provvedere ad un esborso finanziario eccessivo ovvero commettere un errore di stima nella quantificazione dell'acconto IVA.

Il calcolo con il metodo analitico - effettivo si basa sulle operazioni effettuate fino al 20 dicembre dell'anno in corso.

In particolare, l'acconto IVA 2022 sarà pari al 100% dell'importo risultante da un'apposita liquidazione che terrà conto dell'IVA relativa alle seguenti operazioni:

- operazioni annotate nel registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) dal 1° dicembre 2022 al 20 dicembre 2022 (per i contribuenti mensili) o dal 1° ottobre 2022 al 20 dicembre 2022 (per i contribuenti trimestrali),
- **operazioni effettuate, ma non ancora registrate o fatturate, dal 1° novembre 2022 al 20 dicembre 2022**, non essendo decorsi i termini di emissione della fattura o di registrazione,
- operazioni annotate nel registro delle fatture degli acquisti dal 1° dicembre 2022 al 20 dicembre 2022 (se si tratta di contribuenti mensili) o dal 1° ottobre 2022 al 20 dicembre 2022 (se si tratta di contribuenti trimestrali).

**Attenzione!**

Ai fini del calcolo bisogna tener conto anche dell'eventuale saldo a credito relativo al periodo (mese/trimestre) precedente.

**Esempio n. 4: calcolo dell'acconto IVA con il metodo analitico effettivo per contribuente mensile**

Nel 2022 ALFA, "contribuente IVA mensile", ha:

- saldo IVA periodo novembre: **a debito**;
- IVA sulle fatture emesse nel periodo 1.12 - 20.12/2022 = € 43.000,00;
- IVA sulle fatture di acquisto registrate nel periodo 1.12 - 20.12/2022 = € 23.000,00;
- IVA sulle operazioni attive effettuate periodo 1.11 - 20.12/2022 con fatturazione differita (fatture non ancora emesse) € 12.000,00.

**Acconto IVA dovuto per il 2022, da versare entro il 27 dicembre 2022 con il codice tributo 6013:** € 43.000,00  
+ € 12.000,00 - € 23.000,00 = € 32.000,00

Nel modello di comunicazione liquidazioni periodiche IVA relativa al quarto trimestre 2022 si avrà:

|      |                |                 |                  |
|------|----------------|-----------------|------------------|
| VP13 | Acconto dovuto | Metodo <b>3</b> | <b>32.000,00</b> |
| VP14 | IVA da versare | 1               | o a credito 2    |

**Esempio n. 5: calcolo dell'acconto IVA con il metodo analitico effettivo per contribuente trimestrale**

Nel 2022 BETA, "contribuente IVA trimestrale", ha:

- saldo IVA periodo III trimestre 2022: **a credito per € 2.000,00;**
- IVA sulle fatture emesse nel periodo 1.10 - 20.12/2022 = € 13.000,00;
- IVA sulle fatture di acquisto registrate nel periodo 1.10 - 20.12/2022 = € 8.000,00;
- IVA sulle operazioni attive effettuate periodo 1.11- 20.12/2022 con fatturazione differita (fatture non ancora emesse) € 3.000,00.

**Acconto IVA dovuto per il 2022, da versare entro il 27 dicembre 2022 con il codice tributo 6035:** € 13.000,00 + € 3.000,00 - € 8.000,00 - **€ 2.000,00** = € 6.000,00.

Nel modello di comunicazione liquidazioni periodiche IVA relativa al quarto trimestre 2022 si avrà:

|      |                |        |   |             |            |
|------|----------------|--------|---|-------------|------------|
| VP13 | Acconto dovuto | Metodo | 3 | 2           | 6.000, 0 0 |
| VP14 | IVA da versare | 1      |   | o a credito | 2          |

**CASI PARTICOLARI****A. PASSAGGIO DA "MENSILE" A "TRIMESTRALE"**

Nel caso del passaggio da "mensile" a "trimestrale" la misura dell'acconto IVA è pari all'88% della somma dell'imposta a debito risultante dagli ultimi tre periodi dell'anno precedente comprensivi dell'acconto IVA per lo stesso anno di imposta.

**Esempio n. 6**

Il soggetto BETA, esercente attività di servizi:

1. nel 2021 ha liquidato mensilmente l'IVA; i saldi degli ultimi tre mesi sono stati:
  - saldo IVA mese di ottobre 2021: a debito per € 4.000,00;
  - saldo IVA mese di novembre 2021: a debito per € 3.000,00;
  - acconto IVA 2021: € 3.000,00;
  - saldo IVA mese di dicembre 2021: a debito per € 6.000,00 (al netto dell'acconto IVA 2021).
2. Nel 2021 BETA ha realizzato un volume d'affari pari ad € 320.000 euro.
3. Nel 2022 BETA, rientrando nelle ipotesi previste dall'articolo 7 del decreto del Presidente della Repubblica del 14 ottobre 1999 n. 542, ha deciso di procedere alla liquidazione IVA con periodicità trimestrale.

La misura dell'acconto IVA 2022 sarà pari all'88% della somma algebrica dei saldi IVA degli ultimi tre mesi del 2021.

**Acconto IVA dovuto per il 2022, da versare entro il 27 dicembre 2022 con il codice tributo 6035:** = € 4.000,00 + € 3.000,00 + € 3.000,00 + € 6.000,00 = €16.000,00 X 88% = € 14.080,00

**Attenzione!**

BETA dovrà comunicare l'opzione del passaggio alla liquidazione IVA trimestrale nel quadro VO del modello IVA 2023.

## B. PASSAGGIO DA “TRIMESTRALE” A “MENSILE”

Nel caso del passaggio da “trimestrale” a “mensile” la base di calcolo per la determinazione dell’acconto IVA è pari ad 1/3 della somma tra l’imposta a debito risultante dalla dichiarazione annuale (al netto degli interessi dell’1% dovuti in dichiarazione) e l’acconto IVA dovuto per lo stesso anno di imposta; detta somma andrà forfettizzata dell’88%.

### Esempio n. 7

Nel 2022 ALFA, esercente attività di commercio, avendo superato nel 2021 i limiti previsti dal decreto del Presidente della Repubblica 14 ottobre 1999, n. 542 (nel caso di specie il limite era 700.000,00 euro), procede al passaggio dalla liquidazione IVA trimestrale a quella mensile.

Nel 2021 ALFA:

- ha versato un acconto IVA 2021: per € 2.000,00;
- ha versato un saldo da dichiarazione IVA per l’anno 2021 pari a € 22.000,00 (al netto degli interessi dell’1% indicati nel rigo VL36 della dichiarazione IVA).

La misura dell’acconto IVA da versare con il codice tributo 6013 entro il 27 dicembre 2022 sarà pari a: € 2.000,00 + € 22.000,00 = € 24.000,00 x 1/3 = € 8.000,00 x 88% = € 7.040,00

## C. IVA DI GRUPPO (ART. 73, COMMA 3, DEL D.P.R. 26.10.1972, N. 633)

Il regime dell’**IVA DI GRUPPO** si impenna principalmente sul fatto che tutti i versamenti richiesti dalla normativa IVA debbono essere eseguiti da un unico soggetto, la società controllante, per sé e per conto delle società controllate (direttamente o indirettamente) partecipanti a tale particolare procedura.

La determinazione ed il successivo versamento dell’acconto IVA annuale deve essere effettuato dalla società controllante sulla base degli importi comunicati dalle singole società che partecipano alla procedura; detti importi possono essere calcolati secondo uno dei metodi di cui all’articolo 6 della legge n. 405 del 1990 (“storico”, “previsionale” o “effettivo”).

La controllante provvederà a determinare l’acconto IVA, per il periodo d’imposta 2022, sommando algebricamente (Risposta interpello AdE n. 15/2020):

- il 97 % dell’importo corrispondente alla media dei versamenti trimestrali eseguiti, o che avrebbero dovuto essere eseguiti per i precedenti trimestri dell’anno 2022, dalle società che, verificandosi il presupposto previsto dall’art. 1, co. 471, della L. n. 311/2004 (somministrazione acqua, gas, ecc.), adottano il “metodo storico speciale”;
- l’88 % della somma algebrica delle posizioni creditorie e debitorie delle liquidazioni IVA dell’ultimo trimestre dell’anno 2021 effettuate dalle società che, non verificandosi il presupposto previsto dall’art. 1, co. 471, della L. n. 311/2004, non possono utilizzare il “metodo storico speciale”;
- l’88 % della somma algebrica dei dati trasferiti dalle società che applicano il metodo “storico” o “previsionale”.

## D. GRUPPO IVA (DISCIPLINATO DAL TITOLO V-BIS DEL DECRETO IVA E LE RELATIVE DISPOSIZIONI DI ATTUAZIONE CONTENUTE NEL DM 6 APRILE 2018, EMANATO AI SENSI DELL’ARTICOLO 70-DUODECIES, COMMA 6, DELLO STESSO DECRETO IVA)

I soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato esercenti attività d’impresa, arte o professione, per i quali ricorrono congiuntamente i vincoli finanziario, economico e organizzativo ex articolo 70-ter del Dpr n. 633 del 1972, possono esercitare l’opzione per diventare un **unico soggetto passivo, denominato Gruppo IVA**.

Con la circolare n. 19/E del 31 ottobre 2018, l'amministrazione finanziaria ha precisato che "...a seguito della costituzione del Gruppo IVA, i soggetti aderenti perdono l'autonoma soggettività ai fini dell'imposta sul valore aggiunto e si costituisce un **nuovo soggetto d'imposta** dotato di un proprio numero di partita IVA e di una propria autonoma iscrizione al VIES. Il Gruppo rappresenta, quindi, in luogo dei partecipanti al regime, il soggetto passivo tenuto all'osservanza delle disposizioni in materia di IVA per le operazioni che verranno poste in essere dal Gruppo nel suo complesso (...) **gli obblighi dichiarativi, di liquidazione e di versamento dell'imposta, nonché tutti gli altri adempimenti contabili sono pertanto a carico del Gruppo IVA**"; ciò implica che anche il dato storico utilizzato come riferimento per il calcolo dell'acconto IVA 2022 sia riferito al medesimo gruppo nella sua configurazione 2021, indipendentemente da eventuali ingressi (e/o fuoriuscite) di singoli partecipanti intervenuti nell'anno di imposta 2022.

Nella risposta all'interpello n. 859/2021 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, nel caso in cui la posizione soggettiva del Gruppo IVA viene in essere nell'anno, questa condizione esclude dall'obbligo del versamento dell'acconto IVA, in quanto il soggetto non disporrebbe di uno dei due parametri di commisurazione (quello storico) su cui si basa il calcolo dell'acconto IVA; **pertanto se il Gruppo IVA è stato costituito nel 2022 è escluso dell'obbligo del versamento dell'acconto 2022.**

#### Attenzione!

Il gruppo IVA si differenzia dall'istituto dell'IVA di gruppo, in cui si consente a più soggetti IVA di effettuare la liquidazione di gruppo Iva, ma senza che gli stessi configurino un soggetto unitario ai fini Iva.

## OMISSIONI E RAVVEDIMENTI

Il mancato o tardivo versamento, totale o parziale, dell'acconto IVA dovuto comporta l'applicazione della sanzione pari al 30% dell'importo non versato.

Il decreto legislativo n. 158/2015 ha modificato la normativa sulle sanzioni per ritardati od omessi versamenti, prevedendo la riduzione alla metà della sanzione ordinaria per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni dalla scadenza; in tali casi, quindi, la sanzione passa dal 30% al 15%.

### Il ravvedimento operoso

Il contribuente può sanare spontaneamente, l'omesso versamento dell'acconto IVA avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso; il ravvedimento è una strada percorribile fino a che non siano iniziati accessi ispezioni e verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui si abbia avuto formale conoscenza.

L'istituto in oggetto prevede una riduzione delle sanzioni (siano esse piene, 30%, o ridotte, 15%) in ragione del tempo in cui il versamento viene operato.

**MISURA DELLE SANZIONI EX ART. 13 DEL DECRETO LEGISLATIVO 18 DICEMBRE 1997, N. 472**

La sanzione è pari:

- a 1/10 di quella ridotta (i.e. 15%) nei casi in cui il pagamento dell'acconto IVA viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data di scadenza - **c.d. "ravvedimento breve"**;
- a 1/9 di quella ridotta (i.e. 15%) nei casi in cui il pagamento dell'acconto IVA viene eseguito nel termine di novanta giorni dalla data di scadenza;
- a 1/8 di quella ordinaria (i.e. 30%) nei casi in cui il pagamento dell'acconto IVA viene eseguito entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione;
- a 1/7 di quella ordinaria (i.e. 30%), se la regolarizzazione dell'omesso versamento dell'acconto IVA avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione;
- a 1/6 di quella ordinaria (i.e. 30%), se la regolarizzazione dell'omesso versamento dell'acconto IVA avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione.

**Il ravvedimento c.d. "sprint"**

Un'ulteriore riduzione della sanzione è prevista per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni. In tali casi la sanzione del 15% è ulteriormente ridotta a 1/15 per ogni giorno di ritardo (1%). Pertanto, in sede di ravvedimento, la sanzione da versare sarà pari allo 0,1% per ciascun giorno di ritardo (1/10 dell'1%).

**Tabella n.3**

Le deleghe di versamento conterranno, oltre al codice tributo (6035 per i trimestrali, 6013 per i mensili) i seguenti importi e relativi codici:

- **SANZIONE PECUNIARIA IVA:** calcolata nei modi previsti dall'articolo 13 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 (**Tabella n. 3**) – Codice Tributo **8904**.
- **INTERESSI SUL RAVVEDIMENTO IVA:** calcolati, sull'importo non versato, al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito – Codice Tributo **1991**.

**Attenzione!**

Nel caso in cui il tasso di interesse legale cambi nel periodo oggetto di ravvedimento, l'ammontare degli interessi da versare terrà conto di due periodi; il totale sarà pari agli interessi calcolati per il periodo di vigenza del vecchio tasso legale sommati agli interessi, relativi al periodo successivo, calcolati con l'applicazione del nuovo.

L'anno di riferimento, da indicare nella delega, è quello relativo al versamento dell'acconto IVA.

**L'omesso versamento dell'acconto IVA e il credito IVA potenziale**

Il mancato versamento dell'acconto IVA, al pari di tutti i mancati versamenti di IVA periodica, può comportare l'emersione di un credito IVA c.d. "potenziale" in dichiarazione IVA.

**Si rammenta che in dichiarazione IVA andranno indicati solo i versamenti effettivamente eseguiti entro la data di scadenza della stessa (30 aprile)** - indipendentemente dal fatto che il differimento sia stato consentito da una norma di legge: "... Nel quadro dichiarativo VL del modello IVA sono indicati esclusivamente i versamenti effettivamente eseguiti e non anche quelli sospesi al **fine di evitare di erogare rimborsi a fronte di crediti «maturati» sulla base di versamenti non ancora effettuati**, tenuto conto che l'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica n. 633 del 1972 prevede che, per determinare il credito IVA spettante, si devono considerare

le « somme versate ». Il recupero del credito avverrà, pertanto, nel periodo d'imposta in cui i versamenti saranno ripresi dopo la sospensione, mediante la compilazione del quadro VQ del modello IVA, così come previsto per i versamenti periodici non effettuati a scadenza ma successivamente ...” – (Risposta n. 5-05564 fornita dalla VI COMMISSIONE PERMANENTE FINANZE in data 24/03/2021 relativamente ai versamenti omessi e a quelli sospesi in ragione della pandemia da COVID-19).

Il credito potenziale:

- **se il versamento avviene spontaneamente**, è recuperato attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa, con eventuale compilazione del quadro **VI** della dichiarazione IVA;
- **se il versamento non è spontaneo (ad esempio a seguito di avviso bonario) o differito in applicazione di una previsione legislativa**, è recuperato secondo le regole definite per la compilazione del quadro **VQ** della dichiarazione IVA.

#### **Attenzione!**

È bene ricordare che il 27 dicembre scatta la consumazione del reato di **omesso versamento dell'IVA relativa all'anno di imposta 2021**; infatti l'articolo 10-ter, D.Lgs. 74/2000 prevede che “è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa, entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, l'imposta sul valore aggiunto dovuta in base alla dichiarazione annuale, per un ammontare superiore a euro duecentocinquantamila per ciascun periodo d'imposta”.

# Contribuenti forfetari: verifica del limite di ricavi/compensi e degli altri requisiti, gestione della fatturazione elettronica

A cura della **Redazione**

Avvicinandosi alla fine dell'anno, per i contribuenti forfetari, e per chi desidera esserlo per il periodo di imposta 2023, è tempo di porre in essere precise e scrupolose verifiche per analizzare la propria situazione rispetto agli numerosi requisiti e cause di esclusione previsti dalla normativa.

Nel presente scritto si riepilogano le verifiche da effettuare in ordine, in primo luogo, al rispetto della soglia di ricavi/compensi di 65.000 Euro attualmente prevista, con un cenno al probabile annunciato ampliamento di tale soglia, dal 2023, a euro 85.000; quindi si espongono le ulteriori condizioni previste per l'accesso/permanenza al regime da verificare in ottica del nuovo anno; da ultimo, si concentra l'attenzione sulle peculiarità della fatturazione elettronica per i contribuenti forfetari che abbandoneranno, nel 2023, la fatturazione analogica, e sulla risposta dell'Agenzia Entrate 428/2022 in tema di riaddebito dell'imposta di bollo in fattura.

## LA VERIFICA DEL RISPETTO DEI RICAVI E COMPENSI 2022 IN OTTICA DELL'ACCESSO/PERMANENZA AL REGIME NEL PERIODO DI IMPOSTA 2023

Una delle caratteristiche principali del regime forfetario ex legge n. 190/2014 è quella di prevedere una soglia massima di ricavi/compensi conseguibili in un anno di imposta; è infatti previsto che accedono al regime forfetario, ed al tempo stesso permangono nel regime chi già vi ha aderito, i contribuenti che nell'anno precedente hanno conseguito ricavi o percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 65.000 Euro.

È di tutta evidenza come sia fondamentale, per ogni contribuente forfetario, o per chi desidera diventare forfetario per il periodo di imposta 2023, verificare con precisione di non aver oltrepassato nell'anno 2022 la soglia di ricavi/compensi, attualmente fissata in 65.000 Euro.

In particolare la verifica va effettuata con il **criterio utilizzato per la determinazione del reddito**, e quindi "cassa" o "competenza", nell'anno precedente (ossia l'anno su cui si procede alla verifica, nel nostro caso l'anno di riferimento ai fini dei ricavi/compensi è quindi il 2022), secondo queste indicazioni:

1. se il contribuente già applicava nell'anno 2022 il regime forfetario, oppure, sempre nel 2022, applicava il regime di contabilità semplificata → è necessario controllare i ricavi/compensi incassati nell'anno, attraverso quindi il **criterio di cassa**; in caso di applicazione nel 2022 del regime di contabilità semplificata secondo la data di registrazione con opzione ex art. 18, comma 5, D.P.R. n. 600/1973, si ritiene che rilevi appunto la

data di registrazione della fattura;

2. se, invece, nell'anno 2022 il contribuente che intende transitare nel 2023 nel regime forfetario, ha utilizzato il regime di contabilità ordinaria → si devono verificare i ricavi/compensi per **competenza economica**.

In pratica i ricavi o i compensi relativi all'anno precedente (nel nostro caso, l'anno 2022) sono calcolati applicando lo stesso criterio (competenza o cassa) previsto dal regime fiscale e contabile applicato in quel periodo d'imposta.

### Esempi

- *Il contribuente Rossi Marco, artigiano edile, nel periodo di imposta 2022 è nel regime forfetario. Nel corso del 2022 ha emesso fatture per un importo complessivo di euro 68.000. Di queste, ha incassato alla data del 31/12/2022, un importo pari a euro 64.000.*  
→ *Il contribuente Rossi Marco nel 2023 può rimanere nel regime forfetario in quanto, con il criterio di cassa, ha conseguito ricavi inferiori alla soglia massima attualmente prevista in euro 65.000.*
- *La contribuente Bianchi Sara, titolare di un'impresa di pulizie, nel periodo di imposta 2022 è nel regime ordinario. Nel corso del 2022 ha emesso fatture per un importo complessivo di euro 60.000. Alla data del 31/12/2022 ha però svolto prestazioni per ulteriori euro 8.000, che saranno fatturate nel corso del 2023.*  
→ *La contribuente Bianchi Sara nel 2023 non può accedere al regime forfetario in quanto, con il criterio di competenza, proprio del regime ordinario, ha conseguito ricavi superiori alla soglia massima attualmente prevista in euro 65.000.*

Si riepilogano di seguito ulteriori linee guida da considerare nella verifica della soglia di ricavi/compensi:

- per chi ha iniziato l'attività nel corso del 2022, la verifica deve essere effettuata sulla base della soglia di 65.000 Euro **ragguagliata ad anno**; in assenza di indicazioni normative circa il calcolo di ragguaglio, si ritiene che la modalità corretta sia quella di effettuarlo in base ai giorni calcolati dalla data di inizio attività;
- se si esercitano più attività, contraddistinte da codici Ateco differenti, è necessario considerare la **somma** dei ricavi e dei compensi **relativi alle diverse attività esercitate**;
- similmente, se il contribuente esercita contestualmente un'attività di lavoro autonomo e un'attività d'impresa occorre considerare la somma dei ricavi e dei compensi di entrambe le **attività esercitate**;
- se il contribuente esercita contestualmente un'attività agricola nel rispetto dei limiti prescritti dall'articolo 32 Tuir ed anche una o più attività commerciali ad essa connesse, in ottica sempre del calcolo del già menzionato limite, si considerano **esclusivamente** la somma dei ricavi conseguiti nell'esercizio delle **attività commerciali esercitate**;
- **non rilevano** eventuali **maggiori ricavi o compensi spontaneamente** indicati in Dichiarazione dei redditi al fine di migliorare il proprio indice di affidabilità fiscale;
- con riferimento ai **professionisti non rilevano i contributi integrativo alle Casse previdenziali private** addebitati in fattura, mentre al contrario **rileva la maggiorazione del 4%** addebitata ai committenti in via definitiva dai professionisti iscritti alla Gestione Separata Inps

### Le novità in arrivo con il DDL Bilancio 2023 relativamente alla soglia massima di 65.000 Euro

Il DDL Bilancio 2023 in discussione in queste settimane prevede l'importante modifica del comma 54, lett. a), della citata legge n. 190/2014, con l'**aumento** del limite di ricavi e compensi per poter accedere e permanere nel regime forfetario **da 65.000 Euro a 85.000 Euro annui**.

È opinione prevalente ritenere che, anche sulla base di quanto avvenuto con il precedente aumento generalizzato della soglia di ricavi e compensi a decorrere dall'anno di imposta 2019 (quando fu appunto innalzato il limite a 65.000 Euro Per tutti i contribuenti forfetari), questa modifica, se sarà poi confermata dal testo di legge finale in



sede di approvazione, dovrebbe comportare che la permanenza e l'accesso al regime forfetario per l'anno 2023 sarà possibile anche per quei contribuenti che nel 2022 hanno superato la soglia dei 65.000 ma contemporaneamente sono rimasti sotto la nuova soglia degli 85.000 Euro; vista la delicatezza della questione, sarà quanto mai opportuna una conferma normativa di tale interpretazione.

In questo modo i contribuenti forfetari si vedrebbero ampliata di 20.000 Euro la soglia di ricavi o compensi conseguibili in un periodo di imposta per poter permanere o accedere al regime.

Si segnala inoltre un'altra importante novità, sempre relativa alla soglia massima di ricavi e compensi annui, prevista nel DDL Bilancio 2023, ossia la previsione della fuoriuscita dal regime con effetto dallo stesso periodo d'imposta in cui si verifica la causa di decadenza e non, come regola, dall'anno successivo; in particolare secondo il testo in discussione **il regime forfetario cessa di avere applicazione già a partire dall'anno stesso in cui si percepiscono ricavi o compensi superiori a 100.000 Euro.**

Sin dalla sua prima versione, il regime forfetario non ha mai avuto una simile previsione, tanto che allo stato attuale un contribuente che superi la soglia massima di ricavi e compensi annui ha come unica conseguenza la fuoriuscita dal regime dall'anno successivo, indipendentemente dalla "portata" dei ricavi e compensi conseguiti; secondo invece la novità in arrivo, un contribuente forfetario che nell'anno 2023 dovesse conseguire ad esempio 105.000 Euro di ricavi, abbandonerebbe il regime in questione già dal periodo di imposta 2023 e non più dal 2024, anno di imposta successivo.

In particolare la norma prevede che la fuoriuscita forzata dal regime in corso d'anno comporta che si dovrà applicare l'Iva non su tutte le fatture emesse nel corso dell'anno, ma solo sulle operazioni attive effettuate a partire dal momento in cui la soglia è superata. Su anche questo tema si attende il testo definitivo e ulteriori chiarimenti.

## LA VERIFICA DEL RISPETTO DELLE ULTERIORI CONDIZIONI PREVISTE PER L'ACCESSO/PERMANENZA AL REGIME

In ottica dell'accesso al regime forfetario per l'anno di imposta 2023, o per la permanenza nel medesimo per chi lo è già in questo 2022, si rende poi necessaria la **puntuale verifica del rispetto delle condizioni di accesso e della conferma di non incorrere in una causa di esclusione.**

Si riepilogano di seguito le ulteriori condizioni di accesso e cause di esclusione da controllare, oltre alla già citata questione dei ricavi e compensi, e le eventuali azioni di verifica relative da attuare in ottica, come detto, di poter accedere o continuare a permanere nel regime forfetario anche per l'anno di imposta 2023:

- *Condizione richiesta per accedere /permanere nel forfetario: non aver sostenuto spese per un importo complessivo non superiore a 20.000 Euro lordi per lavoro accessorio, lavoro dipendente e compensi a collaboratori, anche a progetto, comprese le somme erogate sotto forma di utili da partecipazione agli associati con apporto costituito da solo lavoro e quelle corrisposte per le prestazioni di lavoro rese dall'imprenditore o dai suoi familiari*  
→ Verificare che le spese per lavoro (accessorio, lavoro dipendente e compensi a collaboratori, anche a progetto), comprensivo degli oneri contributivi a carico del datore di lavoro, con riferimento alla totalità dei lavoratori impiegati, nel corso del 2022, non abbiano superato euro 20.000 complessivamente.
- *Condizione richiesta per accedere /permanere nel forfetario: non avvalersi di regimi speciali ai fini Iva o di regimi forfetari di determinazione del reddito.*
- *Condizione richiesta per accedere/permanere nel forfetario: non essere residenti, ad eccezione di coloro che risiedono in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicurino un adeguato scambio di informazioni e che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivamente realizzato.*
- *Condizione richiesta per accedere/permanere nel forfetario: non effettuare, in via esclusiva o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi.*
- *Condizione richiesta per accedere/permanere nel forfetario: non partecipare contemporaneamente a società di persone, associazioni professionali o imprese familiari ovvero che controllano direttamente o indirettamente*

*società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte individualmente*

→ Verificare che il contribuente non abbia assunto, nel 2022 con riferimento alla permanenza nel 2022 (la circolare n. 9/E del 2019 ha chiarito che è una causa ostativa opera nell'anno di applicazione del regime, e non nell'anno precedente) partecipazioni in società di persone, associazioni professionali o imprese familiari, o partecipazioni di controllo, diretto o indiretto, in società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte individualmente dal contribuente forfetario.

L'Agenzia Entrate ha chiarito che la causa ostativa sopraggiunta in corso d'anno (ad esempio nel nostro caso nel 2022) a seguito di acquisizione di una partecipazione per eredità non sussiste qualora la partecipazione sia ceduta entro la fine dell'anno (quindi entro il 31/12/2022).

- *Condizione richiesta per accedere/permanere nel forfetario: che l'attività non risulti essere esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili a tali datori di lavoro, fatta eccezione per chi inizia una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni*

→ Verificare che al 31/12/2022 la maggioranza del fatturato del contribuente forfetario non sia stata effettuata nei confronti del datore di lavoro attuale, o del datore di lavoro avuto nei due anni precedenti, o verso soggetti comunque riconducibili a tali datori; qualora si verifichi questa situazione, il contribuente dovrà abbandonare il regime forfetario dall'anno 2023 (o in caso di volontà di accedervi, gli sarà precluso).

- *Condizione richiesta per accedere/permanere nel forfetario: non percepire nell'anno precedente (in questo caso, il 2022) di redditi di lavoro dipendente e/o assimilati di importo superiore a 30.000 euro, tranne nel caso in cui il rapporto di lavoro dipendente nell'anno precedente sia cessato (sempre che in quello stesso anno non sia stato percepito un reddito di pensione o un reddito di lavoro dipendente derivante da un altro rapporto di lavoro).*

→ Si rende quindi necessario verificare l'entità del reddito da lavoro dipendente conseguito nel 2022, se ancora in corso alla data del 31/12, o se cessato nel corso del 2022 e seguito da un altro reddito da lavoro dipendente o da pensione; nei casi in cui si ritiene di poter lambire il valore soglia di 30.000 Euro potrebbe risultare utile richiedere una certificazione unica provvisoria al datore di lavoro per poter verificare con precisione, e in anticipo, l'entità del reddito dipendente 2022.

## LA GESTIONE DEGLI ADEMPIMENTI IN TEMA DI FATTURAZIONE ELETTRONICA

Relativamente al tema della fatturazione elettronica, come noto l'articolo 18, comma 2, D.L. n. 36/2022 ha previsto che dal 1° luglio 2022 anche i soggetti forfetari, che nell'anno precedente hanno conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a 25.000 Euro, sono stati inclusi nel perimetro della fatturazione elettronica.

Il comma 3 del citato articolo 18 afferma:

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

Tale previsione normativa seguendo l'interpretazione letterale del testo, che cita l'"anno precedente", comporta che per i restanti soggetti forfetari:

- con ricavi o compensi 2022 pari o inferiori alla soglia di 25.000 Euro, l'obbligo di fatturazione elettronica decorra non dal 2023 ma solo a partire dal 1° gennaio 2024,
- mentre decorra dal 1° gennaio 2023 per i soggetti che nel 2022 conseguiranno compensi o ricavi superiori a 25.000 Euro.

Per i soggetti che nel frattempo sono passati per obbligo o per opzione, e passeranno, alla fatturazione elettroni-

ca, si riepilogano brevemente le **caratteristiche principali** di questo adempimento per chi è nel regime forfetario:

- 1) la **tempistica di emissione** è la medesima di quella prevista per i soggetti in regime ordinario o semplificato;
- 2) nella fattura elettronica da emettere si dovrà indicare come regime contabile **RF19 – Regime forfetario**;
- 3) i soggetti nel regime forfetario non applicano l'Iva sulle proprie cessioni/prestazioni di servizi, e pertanto le relative fatture emesse non recano l'addebito dell'imposta in rivalsa; la **natura dell'operazione da indicare nella fattura elettronica è N2.2**; è invece **N2.1** (operazioni "non soggette ad IVA ai sensi degli artt. da 7 a 7-septies del D.P.R. n. 633/72") per le operazioni "estere" territorialmente non rilevanti in Italia.
- 4) allo stesso modo di quanto visto nel punto sopra, le prestazioni professionali rese dai soggetti forfetari a committenti sostituti di imposta **non sono soggette a ritenute fiscali**;
- 5) in caso di operazioni attive e passive con l'**estero**, i soggetti forfetari devono comunicare all'Agenzia delle Entrate, mediante l'emissione di autofatture elettroniche (documenti TD17, TD18, TD19) al sistema di interscambio, i dati relativi alle operazioni intercorse con soggetti non residenti né stabiliti nel territorio dello Stato italiano (eccetto gli acquisti e le cessioni di beni da e verso Paesi extra UE documentati da bolla doganale), con le medesime tempistiche e caratteristiche previste per i contribuenti non forfetari.
- 6) le fatture dei forfetari sono soggette all'imposta di bollo, quando la somma documentata è superiore a 77,47 Euro (articolo 13, comma 1, Tariffa, parte prima, D.P.R. n. 642/1972); nell'ambito della fatturazione elettronica con l'applicazione **l'imposta di bollo è virtuale**, e si esplicita con la barratura della casella relativa nel file XML.

In questo ambito è sempre il cedente (soggetto che consegna e spedisce il documento) il debitore dell'imposta, poiché per tale tipo di atti l'imposta di bollo è dovuta fin dall'origine, in deroga a quanto previsto dall'articolo 22, D.P.R. n. 642/1972 che stabilisce la solidarietà di pagamento dell'imposta da parte sia dell'emittente la fattura che del committente.

Il soggetto forfetario che emette fatture elettroniche soggette a imposta di bollo (nel caso quindi di importi superiori a 77,47 Euro), procede quindi ad assolvere tale imposta mediante versamento telematico (con F24 o dal portale Fatture e corrispettivi nella sezione dedicata all'imposta di bollo), con frequenza trimestrale (per quanto in presenza di importi dovuti inferiori a determinate soglie –5.000 Euro a trimestre dal 2023 - il pagamento può essere cumulativo per i primi tre trimestri dell'anno).

### ***Il riaddebito dell'imposta di bollo per i forfetari alla luce della risposta 428/2022 dell'Agenzia Entrate.***

È frequente che il soggetto emittente la fattura, soggetta a imposta di bollo di 2 Euro, scelga di riaddebitare l'imposta al proprio committente, indicandola nella fattura stessa.

La recente risposta 428/2022 del 12 agosto dell'Agenzia dell'Entrate ha puntualizzato che il riaddebito al cliente dell'imposta di bollo assume la natura di ricavo o compenso, e non di spesa sostenuta in nome e per conto del cliente, e concorre alla determinazione forfettaria del reddito soggetto ad imposta sostitutiva,

In altre parole, il soggetto forfetario, seguendo l'impostazione indicata dalla risposta dell'Agenzia delle Entrate, dovrà considerare tale riaddebito:

- in fattura, per i Professionisti, soggetto ad eventuale applicazione del contributo previdenziale (relativo a Cassa previdenziale privata o ex legge n. 335/1995 in caso di Gestione Separata Inps);
- nell'ambito del tracciato XML della fattura, dovrà essere indicato con Natura operazione N2.2 e non Natura N1, utilizzata abitualmente in caso di riaddebito di spese ex art. 15 del DPR 633/1972;
- in sede di dichiarazione dei redditi, soggetto ad imposizione fiscale dell'imposta sostitutiva del 15% o 5%, e soggetto ad imposizione previdenziale per la determinazione dell'ammontare dei contributi dovuti;
- da ultimo, in quanto quindi compenso o ricavo imponibile, come importo rilevante ai fini della verifica del limite di ricavi/compensi da non superare per l'accesso/permanenza nel regime.

# Gli adempimenti collegati all'invio dei modelli dichiarativi

A cura della **Redazione**

Come noto, lo scorso 30 novembre è scaduto il termine per l'invio delle dichiarazioni dei redditi e IRAP relative al periodo d'imposta 2021, per le persone fisiche e per le imprese con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare. I contribuenti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare devono procedere ad inviare le dichiarazioni reddituali entro la fine dell'undicesimo mese successivo alla chiusura del periodo d'imposta. Ad esempio una società con periodo d'imposta 01/07/2021-30/06/2022, avrà come termine per la trasmissione dei modelli REDDITI ed IRAP, il 31/05/2023. La data di scadenza delle dichiarazioni è collegata ad una serie di ulteriori adempimenti, che di seguito cerchiamo di analizzare.

## DICHIARAZIONI CORRETTIVE NEI TERMINI

| TIPO DI DICHIARAZIONE | Quadro RW | Quadro VO | Quadro AC | ISA | Correttiva nei termini | Dichiarazione integrativa | Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98) | Dichiarazione integrativa errori contabili | Eventi eccezionali |
|-----------------------|-----------|-----------|-----------|-----|------------------------|---------------------------|---|--|--------------------|
|                       |           |           |           |     | X                      |                           |   |  |                    |

Entro il 30 novembre era possibile presentare un modello Redditi correttivo, al fine di rettificare una dichiarazione precedentemente presentata.

Nel caso in cui la dichiarazione correttiva avesse evidenziato una maggiore imposta dovuta (o un minor credito), il contribuente avrebbe dovuto versare il maggior importo, eventualmente usufruendo del ravvedimento operoso, (maggiorandolo di sanzioni ed interessi).

## DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

| TIPO DI DICHIARAZIONE | Quadro VO | Quadro AC | ISA | Consolidato | Trasparenza | Trust | Addizionali IRES | Correttiva nei termini | Dichiarazione integrativa | Dichiarazione integrativa (art. 2, co. 8-ter, DPR 322/98) | Dichiarazione integrativa errori contabili | Eventi eccezionali |
|-----------------------|-----------|-----------|-----|-------------|-------------|-------|------------------|------------------------|---------------------------|---|--|--------------------|
|                       |           |           | X   |             |             |       |                  |                        | 1                         |   |  |                    |

Scaduto il termine dell'invio della dichiarazione, a partire quindi dal 01/12/2022, per poter regolarizzare spontaneamente omissioni ed errori suscettibili di compromettere l'attendibilità, l'esattezza e la completezza della dichiarazione trasmessa nei termini, è possibile inviare una dichiarazione integrativa.

Presupposto affinché trovi applicazione la disciplina è l'esistenza di una dichiarazione validamente presentata.

La regolarizzazione della posizione del contribuente avviene mediante:

- la presentazione della dichiarazione integrativa;
- il versamento delle imposte dovute corrispondenti all'eventuale maggior debito o minor credito utilizzato, aumentato degli interessi calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente effettuato;
- il pagamento delle sanzioni previste per la specifica violazione, ridotte per effetto del ravvedimento.

### DICHIARAZIONI TARDIVE

Altra casistica è la dichiarazione tardiva, che è regolamentata dall'art. 2 comma 7 del D.P.R. n. 322/1998.

L'articolo sancisce che si considerano valide le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine. La dichiarazione tardiva è quindi una dichiarazione presentata per la prima volta entro il suddetto intervallo, rispetto alla scadenza naturale; dichiarazione che viene considerata comunque validamente presentata, per la quale viene applicata la sola sanzione fissa di 250,00 Euro (ovviamente nel caso in cui non sia presente imposta a debito o l'imposta sia stata tempestivamente versata, altrimenti occorre fare ravvedimento anche sull'imposta non versata).

La sanzione applicata può essere ridotta secondo quanto previsto dal ravvedimento operoso ex art. 13 comma 1 del D. Lgs. n. 472/1997 viene ridotta a 1/10, quindi a 25 Euro.

### DICHIARAZIONI OMESSE

La dichiarazione dei redditi si considera omessa quando non viene presentata dopo 90 giorni dalla scadenza originaria:

- Modello Redditi Persone Fisiche, Società di capitali e modello IRAP: se la presentazione avviene dopo il 28 febbraio dell'anno successivo a quello di scadenza;
- Modello 730: se la presentazione avviene dopo il 21 ottobre dell'anno di scadenza se la dichiarazione doveva essere presentata tramite intermediario;
- Dichiarazione Iva: se la presentazione avviene oltre il 29 luglio dell'anno di scadenza.

Oltre al ritardo nella presentazione del modello dichiarativo, la fattispecie di omessa presentazione della dichiarazione si realizza anche in altre fattispecie:

- dichiarazione dei redditi presentata con ritardo superiore a 90 giorni: la dichiarazione è considerata omessa, ma costituisce titolo per la riscossione dell'imposta in base agli imponibili in essa indicati;
- dichiarazione dei redditi redatta su stampati non conformi ai modelli ministeriali: la dichiarazione è nulla e non costituisce titolo per la riscossione delle imposte relative agli imponibili in essa indicati;
- dichiarazione dei redditi non sottoscritta: la dichiarazione è nulla e non costituisce titolo per la riscossione delle imposte relative agli imponibili in essa indicati. La nullità può essere sanata se il soggetto tenuto a sottoscrivere la dichiarazione vi provvede entro 30 giorni dal ricevimento dell'invito da parte dell'ufficio territorialmente competente.

La sanzione amministrativa pecuniaria va da un minimo del 120% ad un massimo del 240% dell'ammontare delle imposte dovute.

Nel caso in cui la dichiarazione omessa venga trasmessa prima della presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta successivo è possibile beneficiare di una riduzione al 60% della sanzione (cioè il 50% del minimo edittale).

In caso di redditi prodotti all'estero è previsto un aumento di 1/3 della sanzione minima applicabile. Nel caso in cui non siano dovute imposte è prevista, invece, una sanzione da 250 Euro a 1.000 Euro, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

In presenza di investimenti e attività di natura finanziaria negli Stati o territori a fiscalità privilegiata le sanzioni

sono raddoppiate.

In caso di opzione per la cedolare secca, in presenza di canone di locazione immobiliare ad uso abitativo non dichiarato o dichiarato in misura inferiore, le sanzioni sono raddoppiate.

Nel caso in cui il contribuente decida comunque di inviare la dichiarazione successivamente ai 90 giorni dalla scadenza, ma entro il termine per l'invio di quella per l'anno successivo, oppure prima dell'inizio di un accertamento, la sanzione è dimezzata, con un minimo di 200 Euro.

## COMUNICAZIONE OPZIONI E REVOCHE

La scadenza delle dichiarazioni reddituali determina anche il termine ultimo per la comunicazione delle opzioni o delle revoche dei regimi di determinazione dell'imposta o dei regimi contabili (attraverso il quadro VO unitamente al modello Redditi 2022, per i contribuenti esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA 2022). Ad esempio andava esercitata l'opzione o la revoca per il regime di trasparenza fiscale da parte delle società di capitali per il triennio 2022-2024.

| SEZIONE III<br>Trasparenza<br>fiscale<br>(artt. 115 e 116<br>del TUIR) | OP11 Tipo comunicazione | Opzione <sup>1</sup>        | Revoca <sup>2</sup> | Conferma <sup>3</sup>       |
|--|-------------------------|-----------------------------|---------------------|-----------------------------|
|  |                         | Codice fiscale <sup>1</sup> |                     | Codice fiscale <sup>2</sup> |
|  | OP12 <sup>1</sup>       |                             |                     |                             |
|  | OP13 <sup>1</sup>       |                             |                     |                             |
|  | OP14 <sup>1</sup>       |                             |                     |                             |
|  | OP15 <sup>1</sup>       |                             |                     |                             |

Il procedimento prevedeva (pena inefficacia dell'opzione), anche la comunicazione mediante raccomandata A/R oppure PEC, da inviare entro il 30 novembre 2022, che ogni socio doveva effettuare alla "società trasparente", contenente l'opzione per il regime si cui all'art. 116 Tuir.

## REGOLARIZZAZIONE "REMISSIONE IN BONIS"

La remissione in bonis è una forma particolare di ravvedimento operoso. La finalità è quella di evitare che adempimenti formali non eseguiti tempestivamente possano escludere la possibilità per il contribuente di fruire di alcuni benefici fiscali. L'adempimento deve essere **eseguito entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile** e contestualmente deve essere versata la sanzione in misura fissa, pari a 250 Euro. Il pagamento deve avvenire con il modello F24 "ELIDE" utilizzando come codice tributo "8114". Chi ha dimenticato di esercitare un'opzione oppure di inviare una comunicazione, adempimenti necessari per fruire di alcuni benefici fiscali o per accedere a determinati regimi opzionali, ha come ultima possibilità quella di sfruttare la "remissione in bonis". Per poter usufruire di questa particolare ravvedimento è necessario che la violazione "non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza". Le casistiche per le quali è prevista la possibilità di avvalersi della remissione sono:

- invio modello EAS da parte degli enti associativi;
- comunicazione opzione relative alle spese sostenute nel 2021 o alle rate residue delle spese sostenute nel 2020, nell'ambito delle cessioni dei bonus casa e del superbonus;
- opzione per la cedolare secca;
- trasparenza fiscale, *Tonnage tax*, consolidato fiscale, opzione Irap da bilancio;
- liquidazione Iva di gruppo e regime Iva di cassa

## STAMPA REGISTRI

Per le stampe dei registri sono previste le seguenti scadenze:

- **Registro cespiti ammortizzabili 2021**: entro la scadenza del termine di presentazione della Dichiarazione per il 2021, quindi **entro il 30.11.2022**;
- **Libro giornale del 2021**: entro tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione per il 2021, **quindi entro il 28.2.2023**;
- Libro inventari **con il bilancio 2021 e il dettaglio delle rimanenze finali di magazzino**: entro tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione per il 2021, quindi entro il **28.2.2023**;
- **Schede contabili, mastrini** (con i conti economici, patrimoniali, clienti e fornitori), **partitari, eventuale contabilità di magazzino**, ecc., dette scritture ausiliarie: entro tre mesi dalla scadenza del termine di presentazione della Dichiarazione per il 2021, **quindi entro il 28.02.2023**.

Sul punto dobbiamo ricordare che con la conversione in legge del D.L. n. 73/2022, cosiddetto decreto "Semplificazioni fiscali", è stato previsto l'effettivo superamento dell'obbligo di stampa e di conservazione elettronica annuale dei registri contabili tenuti con sistemi elettronici.

La novità prevede infatti che la tenuta di registri contabili con sistemi elettronici su qualsiasi supporto è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se, in sede di accesso, ispezione o verifica, gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti e in loro presenza. La norma opera in deroga al precedente comma 4-ter del medesimo articolo che impone, invece, la stampa dei registri "meccanografici" entro tre mesi da quello per la presentazione della dichiarazione dei redditi. Il legislatore ha inteso estendere l' " *obbligo di stampa cartacea soltanto all'atto del controllo e su richiesta dell'organo procedente, già previsto limitatamente ai registri dell'IVA, a tutti i registri contabili tenuti in via meccanizzata o elettronica* ".

La finalità semplificatrice della norma, tuttavia, non è stata recepita dall'Agenzia delle Entrate che, con un paio di documenti di prassi ha indicato che l'intervento non ha modificato le norme in tema di conservazione e tenuta e conservazione dei documenti restano concetti e adempimenti distinti, seppure posti in continuità. Pertanto, qualora i documenti fiscalmente rilevanti consistano in registri tenuti in formato elettronico:

- ai fini della loro regolarità, non hanno obbligo di essere stampati sino al terzo mese successivo al termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi, salva apposita richiesta in tal senso da parte degli organi di controllo in sede di accesso, ispezione o verifica;
- entro tale momento, però, occorre porli in conservazione nel rispetto del DM 17 giugno 2014, se il contribuente intende mantenerli in formato elettronico, oppure materializzati/stampati su carta, in caso contrario.

# Modalità di distribuzione dei dividendi dopo la riforma.

## “Principio di diritto n. 3 dell’Agenzia delle Entrate”

A cura della Redazione

**Per le distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti all’imposta sul reddito delle società formatesi con utili prodotti fino all’esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al D.M. 26 maggio 2017**

### NUOVO CRITERIO DI TASSAZIONE DEL DIVIDENDO

La legge di bilancio n. 205/2017 è intervenuta modificando (comma 1005) l’art. 27, comma 1 del D.P.R. n. 600/73, con il quale si dispone l’applicazione di una ritenuta a titolo d’imposta del 26 % agli utili corrisposti alle persone fisiche a prescindere che sia tratti di possessori di partecipazioni qualificate e/o non qualificate<sup>1</sup>.

| Art. 27 DPR n. 600/73 post riforma   | Art. 27 DPR n. 600/73 ante riforma  |
|--|---|
| <p>“Le società e gli enti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell’articolo 73 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, <i>operano, con obbligo di rivalsa, una ritenuta del 26 per cento a titolo d’imposta sugli utili in qualunque forma corrisposti</i>, anche nei casi di cui all’articolo 47, comma 7, del predetto testo unico, a persone fisiche residenti in relazione a <i>partecipazioni qualificate e non qualificate</i> ai sensi delle lettere c) e c-bis) del comma 1 dell’articolo 67 del medesimo testo unico ...”</p> | <p>“Le società e gli enti indicati nelle lettere a) e b) del comma 1 dell’articolo 73 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, <i>operano con obbligo di rivalsa, una ritenuta del 12,50 per cento a titolo d’imposta sugli utili in qualunque forma corrisposti</i>, anche nei casi di cui all’articolo 47, comma 7, del predetto testo unico, a persone fisiche residenti in relazione a <i>partecipazioni non qualificate</i> ai sensi della lettera c-bis) del comma 1 dell’articolo 67 del citato testo unico n. 917 del 1986, non relative all’impresa ai sensi dell’articolo 65 del medesimo testo unico .”</p> |

<sup>1</sup> La distinzione ai fini fiscali di partecipazioni qualificate e/o non qualificate si rileva dall’art. 67, c.1, lett. c, “.....Costituisce cessione di partecipazioni qualificate la cessione di azioni, diverse dalle azioni di risparmio, e di ogni altra partecipazione al capitale od al patrimonio delle società di cui all’articolo 5, escluse le associazioni di cui al comma 3, lettera c), e dei soggetti di cui all’articolo 73, comma 1, lettere a), b) e d), nonché la cessione di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, qualora le partecipazioni, i diritti o titoli ceduti rappresentino, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell’assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. Per i diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite partecipazioni si tiene conto delle percentuali potenzialmente ricollegabili alle predette partecipazioni. La percentuale di diritti di voto e di partecipazione è determinata tenendo conto di tutte le cessioni effettuate nel corso di dodici mesi, ancorché nei confronti di soggetti diversi....”;



In precedenza, come è possibile riscontrare dalla tabella, l'art. 27 incideva solo sui possessori di partecipazioni non qualificate, assoggettando gli utili percepiti a ritenuta d'imposta del 12,50 % (fino al 31 dicembre 2011), 20 % (dal 2012 al 30 giugno 2014) ed infine del 26 % (a decorrere dal 1° luglio 2014).

### DESTINATARI DELLA NORMA

Dalla norma si rilevano i presupposti impositivi della ritenuta dal punto di vista:

- Soggettivo, tenuto conto che:
  - i destinatari della norma sono le persone fisiche al di fuori dell'esercizio d'impresa (come precisato dalla Risoluzione n. 56 / E del 6 giugno 2016);
  - i destinatari della norma devono essere residenti, in caso contrario per i soggetti non residenti si applica una ritenuta d'imposta del 27% (come disposto al comma 3);
- Oggettivo: riguardo alla natura di partecipazioni qualificate e non qualificate come già in precedenza specificato.

### DEROGA ALL'APPLICAZIONE DELLA NUOVA NORMA

Al fine di non far perdere i vantaggi di una tassazione più favorevole ai destinatari della norma, il Legislatore al comma 1006 ha disposto la possibilità di usufruire di un periodo transitorio per poter applicare la normativa precedente entro un arco temporale a decorrere dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, per gli utili prodotti fino al 31 dicembre 2017.

Segue un *esempio* di come vengono distribuiti i dividendi fra due soci di SRL applicando la normativa transitoria:

Si supponga che nel 2022 venga deliberata dalla società la distribuzione per dividendi di 100.000 Euro utilizzando l'utile dell'esercizio 2021 di 40.000 Euro ed attingendo alla riserva di utili del 2017 per 60.000 Euro (unica riserva disponibile).

|                         | socio qualificato |             |                    | socio non qualificato |             |                    |
|-------------------------|-------------------|-------------|--------------------|-----------------------|-------------|--------------------|
| riserva utili 2017      | € 60.000,00       |             |                    | € 60.000,00           |             |                    |
| utile 2021              |                   | € 40.000,00 |                    |                       | € 40.000,00 |                    |
| percentuale di possesso | 76%               | 76%         |                    | 24%                   | 24%         |                    |
| dividendo spettante     | € 45.600,00       | € 30.400,00 |                    | € 14.400,00           | € 10.000,00 |                    |
| ritenuta 26%            | € -               | € 7.904,00  |                    | € 3.744,00            | € 2.600,00  |                    |
| reddito                 | € 45.600,00       | € 22.496,00 |                    | € 10.656,00           | € 7.400,00  |                    |
| imponibile IRPEF 58,14% | € 26.511,84       |             |                    |                       |             |                    |
| aliquota marginale 43%  | € 11.400,09       |             |                    |                       |             |                    |
| reddito netto           | € 34.199,91       | € 22.496,00 | <b>€ 56.695,91</b> | € 10.656,00           | € 7.400,00  | <b>€ 18.056,00</b> |

Applicando la vecchia norma, si evidenzia la differenza intercorrente nella tassazione fra socio qualificato e socio non qualificato.

Infatti, mentre il primo, per la quota di dividendi composta da riserva 2017 non subisce la ritenuta d'imposta, il secondo subisce la ritenuta del 26 % sulla sua quota di dividendo.

Al contrario per la quota di utili maturati nel 2021, entrambi subiscono la ritenuta d'imposta del 26% (parità di trattamento).

In sede di dichiarazione dei redditi mentre il socio qualificato sottopone a ulteriore tassazione IRPEF la percentuale del 58,14 del dividendo, il socio non qualificato non inserisce in dichiarazione il reddito da dividendo poiché sottoposto a tassazione a titolo definitivo con ritenuta d'imposta del 26%.

### VANTAGGIO FISCALE NELL'APPLICAZIONE DEL REGIME TRANSITORIO

La domanda che ci si pone è: qual è il vantaggio fiscale che il soggetto qualificato ottiene optando per il regime transitorio?

Si vedano le seguenti tabelle:

|                          | socio qualificato vecchia norma |             |                    | socio qualificato post riforma |             |                    |
|--------------------------|---------------------------------|-------------|--------------------|--------------------------------|-------------|--------------------|
| riserva utili 2017       | € 60.000,00                     |             |                    | € 60.000,00                    |             |                    |
| utile 2021               |                                 | € 40.000,00 |                    |                                | € 40.000,00 |                    |
| percentuale di possesso  | 76%                             | 76%         |                    | 76%                            | 76%         |                    |
| dividendo spettante      | € 45.600,00                     | € 30.400,00 |                    | € 45.600,00                    | € 30.400,00 |                    |
| ritenuta 26%             | € -                             | € 7.904,00  |                    | € 11.856,00                    | € 7.904,00  |                    |
| reddito                  | € 45.600,00                     | € 22.496,00 |                    | € 33.744,00                    | € 22.496,00 |                    |
| imponibile IRPEF 58,14%  | € 26.511,84                     |             |                    |                                |             |                    |
| aliquota marginale 43%   | € 11.400,09                     |             |                    |                                |             |                    |
| reddito netto            | € 34.199,91                     | € 22.496,00 | <b>€ 56.695,91</b> | € 33.744,00                    | € 22.496,00 | <b>€ 56.240,00</b> |
| <b>risparmio fiscale</b> |                                 |             |                    |                                |             | <b>€ 455,91</b>    |

Dalla precedente tabella si rileva il vantaggio fiscale derivante dall'applicazione della norma transitoria rispetto alla regola generale post riforma.

Infatti, si rileva una differenza d'imposta determinata applicando la nuova norma per la quota di utili maturata ante riforma (€ 11.856,00 – € 11.400,09), rispetto all'imposta determinata in sede di dichiarazione dei redditi con vecchia norma, supponendo che il dichiarante sottoponga la quota di dividendi imponibile ad aliquota marginale del 43 %, da cui emerge un risparmio fiscale di € 455,91.

Diversamente, qualora il dividendo assoggettato a dichiarazione dei redditi delle persone fisiche fosse assoggettato ad uno scaglione inferiore, il vantaggio fiscale sarebbe maggiore.

Si veda la seguente tabella (e si supponga per semplicità espositiva che lo scaglione di aliquota al 33% sia capiente):

|   | socio qualificato vecchia norma |             |                    | socio qualificato post riforma |             |                    |
|---|---------------------------------|-------------|--------------------|--------------------------------|-------------|--------------------|
| riserva utili 2017  | € 60.000,00                     |             |                    | € 60.000,00                    |             |                    |
| utile 2021  |                                 | € 40.000,00 |                    |                                | € 40.000,00 |                    |
| percentuale di possesso   | 76%                             | 76%         |                    | 76%                            | 76%         |                    |
| dividendo spettante   | € 45.600,00                     | € 30.400,00 |                    | € 45.600,00                    | € 30.400,00 |                    |
| ritenuta 26%  | € -                             | € 7.904,00  |                    | € 11.856,00                    | € 7.904,00  |                    |
| reddito   | € 45.600,00                     | € 22.496,00 |                    | € 33.744,00                    | € 22.496,00 |                    |
| imponibile IRPEF 58,14%   | € 26.511,84                     |             |                    |                                |             |                    |
| aliquota 33% *  | € 8.748,91                      |             |                    |                                |             |                    |
| reddito netto   | € 36.851,09                     | € 22.496,00 | <b>€ 59.347,09</b> | € 33.744,00                    | € 22.496,00 | <b>€ 56.240,00</b> |
| <b>risparmio fiscale</b>  |                                 |             |                    |                                |             | <b>€ 3.107,09</b>  |
| * per semplicità espositiva si supponga che lo scaglione sia capiente |                                 |             |                    |                                |             |                    |

Confrontando i risparmi fiscali nelle due tabelle, ottenuti con la vecchia norma, si rileva che mentre applicando l'aliquota marginale del 43 % il dichiarante ottiene un risparmio fiscale di € 455,91, nella seconda tabella, riscontriamo un incremento del vantaggio fiscale (€ 3.107,09), in virtù dell'assoggettamento della quota di dividendo ad aliquota del 33 %.

Tenuto conto che la deroga apportata con il comma 1006, già citato, opera per i dividendi da partecipazioni qualificate, maturati entro il 31/12/2017 e distribuiti entro il 31/12/2022, sono intervenute due risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate a spiegare la corretta applicazione della nuova norma.

### I CHIARIMENTI DELLA RISOLUZIONE 56/E

La Risoluzione n. 56/E del 6 giugno 2019 ha permesso di interpretare con chiarezza la volontà del Legislatore di derogare al principio generale della riforma giustificando la deroga con l'interesse a non penalizzare i soci che detengono partecipazioni qualificate in società con riserve di utili formati fino al 31 dicembre 2017 precisando che *"alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti all'imposta sul reddito delle società formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al D.M. 26 maggio 2017"*. Un'ulteriore precisazione che viene apportata con la Risoluzione riguarda le modalità di utilizzo delle riserve in caso di erogazione dei dividendi, infatti *".....agli effetti della tassazione del soggetto partecipante, una presunzione in forza della quale gli utili distribuiti si presumono prioritariamente formati con utili prodotti dalla società fino al 31 dicembre 2007, poi con quelli formati fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2016 e poi, con gli utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017..."*.

A maggior ragione, ci sarebbe convenienza ad applicare la vecchia norma qualora si distribuissero utili formati nel 2007, periodo per cui era previsto un assoggettamento ad IRPEF di una quota pari al 40 % degli utili deliberati.

A tal proposito si veda la seguente tabella:

|                          | socio qualificato vecchia norma |             |                    | socio qualificato post riforma |             |                    |
|--------------------------|---------------------------------|-------------|--------------------|--------------------------------|-------------|--------------------|
| riserva utili 2007       | € 60.000,00                     |             |                    | € 60.000,00                    |             |                    |
| utile 2021               |                                 | € 40.000,00 |                    |                                | € 40.000,00 |                    |
| percentuale di possesso  | 76%                             | 76%         |                    | 76%                            | 76%         |                    |
| dividendo spettante      | € 45.600,00                     | € 30.400,00 |                    | € 45.600,00                    | € 30.400,00 |                    |
| ritenuta 26%             | € -                             | € 7.904,00  |                    | € 11.856,00                    | € 7.904,00  |                    |
| reddito                  | € 45.600,00                     | € 22.496,00 |                    | € 33.744,00                    | € 22.496,00 |                    |
| imponibile IRPEF 40%     | € 18.240,00                     |             |                    |                                |             |                    |
| aliquota 33% *           | € 6.019,20                      |             |                    |                                |             |                    |
| reddito netto            | € 39.580,80                     | € 22.496,00 | <b>€ 62.076,80</b> | € 33.744,00                    | € 22.496,00 | <b>€ 56.240,00</b> |
| <b>risparmio fiscale</b> |                                 |             |                    |                                |             | <b>€ 5.836,80</b>  |

\* per semplicità espositiva si supponga che lo scaglione sia capiente

Di particolare interesse risulta il “distinguo” operato dal Legislatore fra “periodo di formazione” e “delibera assembleare” di distribuzione degli utili, per usufruire della deroga, poiché è il periodo di formazione che permette di determinare la normativa da applicarsi, a condizione che la delibera assembleare di distribuzione degli utili avvenga nel periodo compreso fra il 1° gennaio 2018 entro il 31 dicembre 2022, con ulteriore precisazione operata dalla Risoluzione 56/E, che anche le delibere operate prima del 1° gennaio 2018 seguono la medesima applicazione della norma transitoria.

### LA RISOLUZIONE N. 454/E DEL 16/9/2022

Di recente è intervenuta la Risoluzione n. 454/E del 16 settembre 2022.

A seguito di soluzione prospettata dal contribuente istante di voler deliberare la distribuzione di utili comunque entro il 31 dicembre 2022 usufruendo del regime di tassazione dei dividendi pre-riforma e “distribuire” ai soci gli utili deliberati in più “tranches”, da operarsi in più anni, vista la difficoltà della società di procurarsi la liquidità necessaria per onorare il credito verso i soci stessi.

La Risoluzione esposta dall’Agenzia, mentre riconosce la possibilità (nel periodo transitorio) di avvalersi del regime di tassazione vigente nel periodo di formazione degli utili, interpreta la norma in forma restrittiva richiamando il principio di cassa, che vige per l’assoggettamento dei redditi diversi di cui all’art. 67 del TUIR, trattandosi di redditi conseguiti al di fuori dell’esercizio d’impresa, puntualizzando di conseguenza che la percezione dei dividendi per la parte formata da riserve di utili, “...se distribuita successivamente al 31/12/2022...”, sconta la tassazione con la nuova disciplina a prescindere dalla data di delibera della distribuzione dei dividendi.

### LE PUNTUALIZZAZIONI DEL PRINCIPIO DI DIRITTO N. 3

Tuttavia, in extremis, è intervenuta l’Amministrazione Finanziaria in data 6 dicembre 2022 con il “Principio di diritto n. 3 del 2022”, precisando che: “alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti all’imposta sul reddito delle società formatesi con utili prodotti fino all’esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al D.M. 26 maggio 2017”, ..... “indipendentemente dal fatto che l’effettivo pagamento avvenga in data successiva”. Con lo stesso principio di diritto, che riconosce un diritto di credito del socio verso la società nel momento di perfezionamento della delibera di distribuzione del dividendo, l’Amministrazione Finanziaria puntualizza che non

ritiene condivisibile che il pagamento dei dividendi avvenga in periodi ultrannuali "...dando luogo tali fattispecie a un'impropria estensione del regime transitorio di tassazione degli utili accantonati in riserve formati fino al 31 dicembre 2017 e distribuiti a favore di soci possessori di partecipazioni qualificate..."

# Il punto della situazione sul reverse charge interno alla luce delle recenti modifiche

A cura della Redazione

**Il meccanismo del “reverse charge”, ovvero di inversione contabile, è un’eccezione al principio di carattere generale di applicazione dell’IVA ex art. 17 e dell’art. 74 D.P.R. n. 633/72. Tale meccanismo prevede che il debitore d’imposta non sia il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi, bensì il soggetto passivo nei cui confronti tali operazioni sono rese, creando pertanto una deroga al principio generale.**

In sostanza:

- il cessionario riceve la fattura dal cedente senza l’applicazione dell’IVA;
- il cessionario integra la fattura ricevuta con indicazione dell’aliquota IVA e dell’imposta dovuta;
- il cessionario registra la fattura sia nel registro acquisti, sia nel registro vendite.

Tale meccanismo è stato creato al fine di evitare l’elevata evasione riscontrata in determinati settori, nei quali era prassi che il cessionario o committente portasse in detrazione l’IVA che il cedente (o prestatore) non avrebbe versato.

Come accennato inizialmente, le operazioni di reverse charge si distinguono in “interno” ed “esterno”. Di seguito andremo ad analizzare nello specifico le casistiche di inversione contabile “interna”.

I casi di **reverse charge interno** si applicano a determinate operazioni effettuate tra soggetti passivi stabiliti in Italia, in quei settori ove è più alto il rischio di evasione. Le operazioni in questione sono le seguenti:

1. cessioni “interne” di rottami e di altri materiali di recupero (art. 74, commi 7 e 8 del D.P.R. n. 633/72);
2. cessioni “interne” di oro (art. 17, comma 5 del D.P.R. n. 633/72);
3. prestazioni di servizi rese in subappalto nel settore edile (art. 17, comma 6, lettera a) del D.P.R. n. 633/72);
4. prestazioni di servizi rese, nel settore edile, per pulizia, demolizione, installazione impianti e completamento (art. 17, comma 6, lett. a-ter) del D.P.R. n. 633/72);
5. trasferimenti di quote di gas a effetto serra (art. 17, comma 6, lett. d-bis), d-ter) e d-quater);
6. cessioni di fabbricati (art. 17, comma 6, lettera a-bis, art. 10 comma 1, n. 8-bis e 8-ter, del D.P.R. n. 633/72);
7. cessioni di dispositivi elettronici non al dettaglio (art. 17 comma 6 lett. b) e c). D.P.R. n. 633/72)

Le operazioni in questione sono state oggetto di un’evoluzione storica in materia. Il riconoscimento in ambito comunitario è avvenuto tramite la direttiva CE/69 del 2006. In seguito, la direttiva 2010/23/UE ha introdotto, oltre all’ art. 199 della precedente, l’art. 199-bis, il quale prevedeva per alcune operazioni, che gli stati membri

potessero adottare lo strumento del reverse charge senza preventiva autorizzazione, ma solo tramite semplice comunicazione comitato IVA. Per ultimo, le 3 direttive “direttiva 2013/42/UE”, “direttiva 2013/43/UE” e “direttiva 2018/1965/UE” hanno ampliato l’art. 199-*bis* e introdotto un nuovo art. 199-*ter*, nel quale veniva consentito agli stati membri di introdurre facoltativamente e temporaneamente fino al 30 giugno 2022 il meccanismo del reverse charge all’interno di un elenco predeterminato di settori (art 199-*bis* ampliato).

È stato pertanto introdotto un meccanismo di reazione rapida a favore di ciascun Stato per applicare l’inversione contabile per un breve periodo, fino al 30 giugno 2022 (nei casi di frode improvvisa e massiccia, art 199-*ter*). Al fine di identificare le operazioni che possono essere oggetto di reverse charge senza limiti di tempo e/o fino al 30 giugno 2022, si rimanda agli articoli citati.

Ultima novità, il D.L. 73/2022 (Decreto Semplificazioni), convertito con modificazioni in Legge 122/2022, adeguando la disciplina nazionale alla recente evoluzione della normativa europea, ha introdotto la proroga al 31 dicembre 2026 dell’applicazione del meccanismo del reverse charge. Nello specifico, l’art. 22 del decreto in esame ha stabilito che le parole «30 giugno 2022» siano sostituite dalle parole «31 dicembre 2026», adeguando l’articolo 199-*bis* in toto a quanto definito dalla Direttiva 2022/890/UE del 3 giugno 2022, che ha ulteriormente prorogato al 31 dicembre 2026 il periodo di applicazione del meccanismo facoltativo dell’inversione contabile in ordine a determinate operazioni.

Nelle operazioni assoggettate a reverse charge interno (art. 17, comma 6 e seguenti e art. 74, comma 7 e 8) la tecnica contabile che gli operatori devono utilizzare è quella dell’integrazione contabile, che consiste nel:

- riportare sul documento l’aliquota e l’imposta;
- effettuare la protocollazione e l’annotazione nel registro vendite o corrispettivi (per assolvere l’imposta) nel mese di arrivo (o al massimo entro 15 giorni ma con imputazione al mese di arrivo);
- annotare (senza più obbligo di protocollazione) l’operazione nel registro acquisti per esercitare il diritto alla detrazione (nel mese stesso di arrivo oppure successivamente nei termini dell’articolo 19, D.P.R. n. 633/1972).

La legge di Bilancio per l’anno 2021 (Legge n. 178/2020) aveva reso obbligatorio, a partire dal 1° gennaio 2022, l’emissione della fattura “integrata” attraverso la generazione di un file .xml che transita dallo SDI, per tutte quelle fatture che non transitavano dallo SDI. In sostanza, non era più possibile integrare la fattura in modalità “cartacea”, ma era necessario integrare ed inviare la fattura integrata elettronicamente. Successivamente è stato chiarito che l’obbligo di transitare tramite SDI all’integrazione delle fatture è previsto solo per il reverse charge esterno.

Per i soggetti che volessero comunque integrare i documenti e farli passare tramite SDI, l’Agenzia delle Entrate ha introdotto appositi codici, specifici per le operazioni le operazioni in oggetto e nello specifico dovranno essere utilizzati i seguenti codici tipo documento:

- TD16 – Integrazione fattura reverse charge interno;
- TD17 – Integrazione/Autofattura per acquisto servizi dall’estero;
- TD18 – Integrazione per acquisto di beni intracomunitari;
- TD19– Integrazione/Autofattura per acquisto di beni art. 17, comma 2 del D.P.R. n. 633/1972.

Si ricorda inoltre che per ogni casistica di reverse charge sono stati modificati i codici relativi alle causali per definire più dettagliatamente l’operazione ai fini IVA:

- N6.1 – *inversione contabile – cessione di rottami e altri materiali di recupero*
- N6.2 – *inversione contabile – cessione di oro e argento puro*
- N6.3 – *inversione contabile – subappalto nel settore edile*
- N6.4 – *inversione contabile – cessione di fabbricati*

- N6.5 – *inversione contabile – cessione di telefoni cellulari*
- N6.6 – *inversione contabile – cessione di prodotti elettronici*
- N6.7 – *inversione contabile – prestazioni comparto edile e settori connessi*
- N6.8 – *inversione contabile – operazioni settore energetico*
- N6.9 – *inversione contabile – altri casi*

Con riferimento al reverse charge interno, ovvero tutte quelle operazioni compiute tra soggetti residenti in Italia, è stato creato il tipo documento TD16 (Integrazione fattura reverse charge interno), per il quale l'Agenzia ha spiegato la modalità di compilazione, specificando che nel campo cedente/prestatore va inserita la partita IVA del fornitore effettivo e nel campo cessionario/committente l'identificativo IVA dell'operatore che effettua l'integrazione.

Tali operazioni, transitando già dallo SDI, non sono soggette ad esterometro, di conseguenza per esse **rimane facoltativa** l'emissione di autofattura elettronica per adempiere all'integrazione.

In previsione dell'intento dell'Agenzia delle Entrate di giungere alla compilazione dei registri iva da mettere a disposizione del contribuente, potrebbe essere consigliabile implementare la procedura di autofatturazione elettronica per tutte le operazioni in reverse charge, siano esse estere o interne.

Riepilogando, oggi (regime in vigore fino al 31 dicembre 2026) per il reverse charge interno, essendo consentita l'integrazione su carta senza invio al Sdi, si predilige l'integrazione cartacea, in modo da evitare il rischio di palesare al fisco i ritardi nell'assolvimento dell'imposta.

Per quanto riguarda le sanzioni generali (obblighi di documentazione, registrazione di operazioni imponibili, individuazione di prodotti determinati) la punizione è prevista con una sanzione amministrativa compresa fra il 90 e il 180% dell'imposta relativa all'imponibile non correttamente documentato o registrato nel corso dell'esercizio. Si ricorda inoltre che la sanzione non può essere inferiore a 500 Euro, importo ravvedibile.

In aggiunta, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo, la sanzione è dovuta nella misura da Euro 250 a Euro 2.000.

In deroga ai casi generali, l'articolo 6, comma 9-bis.2, D.Lgs. n. 471/1997, stabilisce che, **qualora, in assenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile**, l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi sia stata erroneamente assolta dal cessionario o committente, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del D.P.R. n. 633/1972, il cedente o il prestatore non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 Euro e 10.000 Euro.

Si specifica che, la risoluzione 140/E/2010 prevede che: *«la violazione, concernente l'irregolare assolvimento dell'Iva a causa dell'erronea applicazione del regime dell'inversione contabile, si realizza di fatto quando viene operata la liquidazione mensile o trimestrale: è in tale sede, infatti, che il cedente ed il cessionario procedono erroneamente alla determinazione dell'imposta relativa alle operazioni attive da "assolvere".»*

Al pagamento della sanzione è **solidalmente tenuto il cessionario o committente**.

Diversi sono i casi in cui si applica il meccanismo di inversione contabile.

Per tali casistiche: *«le ipotesi in cui l'imposta è stata erroneamente assolta dal cessionario/committente con il meccanismo dell'inversione contabile ... per operazioni riconducibili alle ipotesi di reverse charge ma per le quali*



*non ricorrevano tutte le condizioni per la sua applicazione" [...]. In base alla ratio della norma, le disposizioni di cui al comma 9-bis.2 non si applicano, invece, nel caso di ricorso all'inversione contabile in ipotesi palesemente estranee a detto regime. In tale evenienza tornano applicabili al cedente/prestatore e al cessionario/committente, rispettivamente le sanzioni di cui ai citati commi 1 e 8 dell'art. 6.»*

Queste disposizioni in deroga non si applicano, ed il cedente o prestatore è punito con la sanzione della regola generale (di cui al comma 1), quando l'applicazione dell'imposta mediante l'inversione contabile (anziché nel modo ordinario) è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cedente o prestatore era consapevole.

# Le verifiche di fine anno: regimi contabili, fiscali e periodicità Iva

A cura della **Redazione**

Se è vero che la scelta del regime contabile e fiscale viene ben ponderata prima di intraprendere una nuova attività professionale o imprenditoriale, è altrettanto vero che molto spesso, durante la vita di ogni realtà economica ci si trova a voler o dover cambiare le impostazioni per sfruttare al meglio, ove possibile, i vantaggi legati alla più idonea pianificazione fiscale, o per adempiere correttamente al dettato del legislatore. Ecco che ogni volta, quando ci si affaccia ad un nuovo anno fiscale, è importante soffermarsi e riflettere, tra adempimenti dichiarativi e comportamenti concludenti, su obblighi, opzioni e revoche.

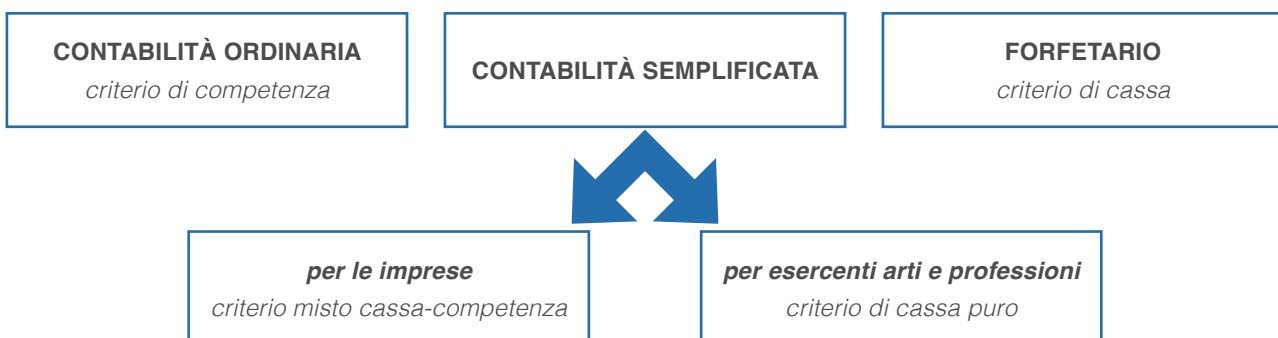
## I REGIMI CONTABILI E FISCALI

Il sistema fiscale italiano determina il reddito imponibile degli operatori economici in funzione di alcuni fattori che dipendono non solo dalla forma giuridica, ma anche dall'entità dei ricavi, presupposto imprescindibile per l'identificazione dell'obbligo o dell'opportunità di applicare un regime contabile piuttosto che un altro.

In relazione alle caratteristiche dell'attività, alla scelta della forma giuridica da adottare, alle più personali esigenze è possibile scegliere il regime fiscale e la tipologia di contabilità da utilizzare.

Spesso le espressioni "regime contabile" e "regime fiscale" sono considerate sinonimi, partendo dal presupposto che a seconda del tipo di contabilità adottata, gli imprenditori e gli esercenti arti e professioni sono obbligati a seguire specifiche regole per la determinazione del reddito e per la tipologia di documentazione da predisporre. Indubbiamente regime contabile e fiscale vanno di pari passo, ma non sempre la scelta del primo si identifica con un solo regime fiscale. Le varie tipologie di regime fiscale presentano molte differenze tra loro, sia per i documenti da presentare, sia per i requisiti da rispettare.

Oggi gli operatori economici possono contare su 3 regimi in base ai quali predisporre la documentazione fiscale a servizio della determinazione del reddito imponibile.



Proviamo ora a semplificare partendo dall'identificazione dei regimi contabili ai quali gli operatori economici possono accedere e non accedere, in funzione della loro natura giuridica, tralasciando, anche solo per un momento, gli altri aspetti dimensionali e qualitativi.

|   |  |   |
|---|--|---|
| <p><b>CONTABILITÀ ORDINARIA</b><br/><b>accessibile</b><br/>a tutti, imprese ed esercenti arti e professioni</p> | <p><b>CONTABILITÀ SEMPLIFICATA</b><br/><b>accessibile</b><br/>alle imprese minori e agli esercenti arti e professioni, sia in forma individuale che in forma associata</p> <p><b>preclusa</b><br/>alle società di capitali</p> | <p><b>REGIME FORFETARIO</b><br/><b>accessibile</b><br/>alle imprese minori e gli esercenti arti e professioni che svolgono attività non in forma associata</p> <p><b>precluso</b><br/>alle società di capitali<br/>alle società di persone<br/>agli studi associati</p> |
|---|--|---|

Contabilità ordinaria, semplificata e regime forfetario sono caratterizzati da un grado di complessità decrescente, sia rispetto alla determinazione del reddito, sia rispetto agli adempimenti di tenuta della contabilità. La contabilità ordinaria è tipica delle società di capitali e delle imprese di grandi dimensioni. Ma nulla è lasciato al caso. Al di là dell'obbligo previsto per le prime, il legislatore individua specifici limiti di ricavi, al di sopra dei quali, la tenuta della contabilità ordinaria è obbligatoria. Parallelamente vengono definiti i requisiti dei contribuenti minori per l'accesso ai regimi della contabilità semplificata e forfetario.

Indispensabile è ora aver ben chiaro quando un regime contabile è da adottare per obbligo, quando è possibile optare per un regime e quando ancora si rientra nei cosiddetti regimi "naturali", cioè in quei regimi ai quali si accede senza dover fare alcuna comunicazione preventiva o successiva.

|   |  |   |
|---|--|---|
| <p><b>CONTABILITÀ ORDINARIA</b><br/><b>PER OBBLIGO</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Imprese con ricavi           <ul style="list-style-type: none"> <li>- per prestazione di servizi &gt; 400.000</li> <li>- per altre attività &gt; 700.000</li> </ul> </li> <li>• Società di capitali</li> </ul>  | <p><b>CONTABILITÀ SEMPLIFICATA</b><br/><b>REGIME NATURALE</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Imprese con ricavi           <ul style="list-style-type: none"> <li>- per prestazione di servizi ≤ 400.000</li> <li>- per altre attività ≤ 700.000</li> </ul> </li> <li>• Esercenti arti e professioni anche in forma associata qualunque siano i ricavi</li> </ul>   | <p><b>REGIME FORFETARIO</b><br/><b>REGIME NATURALE</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Imprese individuali (anche familiari e coniugali)</li> <li>• Esercenti arti e professioni in forma non associata con ricavi inferiori a 65.000 euro (limite portato a 85.000 euro nel disegno di Legge di Bilancio 2023)</li> </ul> |
| <p><b>PER OPZIONE</b></p> <p>Tutti: a nessuno è preclusa la possibilità di tenere la contabilità ordinaria</p> <p><b>NOTA BENE</b><br/>Se gli esercenti arti e professioni optano per la tenuta della contabilità ordinaria, la determinazione del reddito imponibile non cambia: non potrà comunque basarsi sul criterio di competenza, ma sarà sempre il criterio di cassa a definire il reddito.</p> | <p><b>PER OPZIONE</b></p> <p>Imprese individuali ed esercenti arti e professioni non in forma associata con ricavi inferiori a 65.000 euro (limite portato a 85.000 euro nel disegno di Legge di Bilancio 2023) il cui regime "naturale", nel rispetto di anche tutti gli altri requisiti di accesso, sarebbe il forfetario</p> <p><b>NOTA BENE</b><br/>Se si decide di tenere la contabilità semplificata pur avendo tutti i requisiti per accedere al regime forfetario, si sta esercitando una opzione.</p> | <p><b>PER OPZIONE</b></p> <p>Nessuno: non è possibile accedervi per opzione</p> <p><b>NOTA BENE</b><br/>È un regime "naturale" per chi ha i requisiti e non è mai un regime opzionale, quindi non servirà mai esprimere opzioni o revoche.</p>  |

## SOCIETÀ DI CAPITALI

Le società di capitali (tutte, comprese anche le srls) sono obbligate alla tenuta della contabilità ordinaria, a prescindere dall'ammontare dei ricavi. In tal caso il reddito imponibile è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti dall'applicazione dei criteri stabiliti nelle disposizioni del TUIR. A queste società non è in alcun modo concesso aderire a un regime contabile diverso da quello della contabilità ordinaria che si basa sull'applicazione del criterio di competenza. Ogni volta che abbiamo a che fare con società di capitali, non ci troveremo mai nella situazione di dover esprimere una opzione o una revoca con riferimento al regime contabile.

### ATTENZIONE

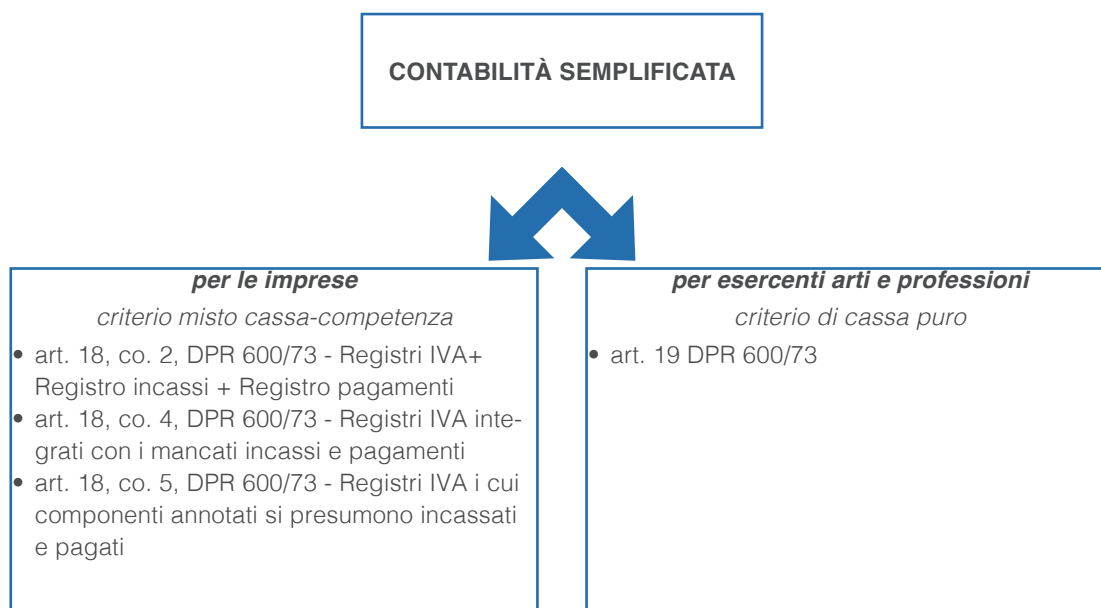
Le società di capitali (srl, spa, ecc.) sono obbligate a tenere la contabilità ordinaria a prescindere dall'ammontare dei ricavi dell'anno precedente.

## IMPRESE MINORI ED ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

Le imprese minori e gli esercenti arti e professioni possono, invece, accedere a diverse soluzioni, a volte imposte dal legislatore, altre opzionali.

Il legislatore individua con precisione chi può documentare i propri fatti sulla base della contabilità semplificata: sono considerati imprese minori, ai sensi dell'**art. 18 del D.P.R. n. 600/1973**, i soggetti che hanno percepito in un anno intero ovvero hanno conseguito nell'ultimo anno di applicazione del criterio di competenza, ricavi non superiori a 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi e non superiori a 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività. Questi soggetti documentano i fatti economici con la tenuta della contabilità semplificata. La contabilità semplificata è per questi contribuenti un regime "naturale".

Il particolare inquadramento degli esercenti arti e professioni che si trova nell'art. 19 del DPR 600/1973, consente di ricomprendere anche questi contribuenti tra coloro per i quali la contabilità semplificata rappresenta un regime "naturale", anche se la determinazione del reddito tra imprese minori in contabilità semplificata e professionisti in contabilità semplificata è diversa, valendo per le prime i criteri presenti nel riscritto art. 18 del DPR 600/73 criterio misto di cassa e competenza, e per i secondi le disposizioni dell'art. 19 dello stesso DPR, criterio di cassa puro.



| <b>IMPRESE MINORI</b><br>(anche in forma associata) |               |   |
|---|---------------|---|
| <b>Attività</b>                                     | <b>Ricavi</b> | <b>Tipo di contabilità</b>  |
| Prestazione di servizi                              | ≤ 400.000     | Regime "naturale" - contabilità semplificata<br>Contabilità ordinaria per opzione |
| Prestazione di servizi                              | > 400.000     | Contabilità ordinaria per obbligo   |
| Altre   | ≤ 700.000     | Regime "naturale" - contabilità semplificata<br>Contabilità ordinaria per opzione |
| Altre   | > 700.000     | Obbligo contabilità ordinaria   |

| <b>ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI</b><br>(anche in forma associata) |   |
|---|---|
| <b>Ricavi</b>   | <b>Tipo di contabilità</b>  |
| Nessuna soglia  | Regime "naturale" - contabilità semplificata<br>Contabilità ordinaria per opzione |

**ATTENZIONE**

Gli esercenti arti e professioni, sia in forma individuale che in forma associata, possono adottare la contabilità semplificata a prescindere dall'ammontare dei compensi.

**IMPRESE INDIVIDUALI (anche nella forma di impresa familiare e/o coniugale) ED ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI non in forma associata**

Quando si tratta di regime forfetario è corretto parlare di regime fiscale in quanto gli aderenti a questo regime sono esentati dalla tenuta delle scritture contabili e non c'è quindi nessun regime contabile da adottare.

Il legislatore ha comunque dettato l'insieme delle norme da seguire, in primis il regime di cassa per la definizione dei ricavi, e della forma e della conservazione dei documenti che regolano tutte le operazioni. Chi accede a questo regime, riservato esclusivamente alle persone fisiche, indipendentemente dal fatto di essere impresa o esercente arte e professioni, applica le stesse regole.

**ATTENZIONE**

I forfetari sono esonerati dalla tenuta delle scritture contabili, devono solo conservare e numerare le fatture emesse e ricevute.

Il regime forfetario è un regime "naturale" per chi oltre ad avere tutti gli altri requisiti imposti dalla norma agevolativa, ha ricavi inferiori a 65.000 euro (limite portato a 85.000 euro nel disegno di Legge di Bilancio 2023).

**ATTENZIONE**

Per verificare la possibilità di accedere al regime forfetario in quanto regime "naturale" di alcuni piccoli contribuenti, stiamo ponendo l'attenzione sulla forma giuridica e sull'ammontare dei ricavi. Sarà necessario, tuttavia, valutare anche tutti gli altri requisiti richiamati dalla legge quali l'esercizio in contemporanea di attività di lavoro dipendente, la partecipazione in qualità di socio in società di persone o di capitali, l'ammontare dei beni strumentali, l'esercizio di particolare attività, ecc.

Esattamente al contrario di quanto detto per la contabilità ordinaria dove tutti possono accedere per opzione, nessuno può accedere per opzione al regime forfetario: accede solo chi ha particolari requisiti, non ci sono opzioni da esercitare e quindi nemmeno revoche. È tuttavia concesso a chiunque abbia i requisiti per il regime forfetario di esprimere l'opzione o per adottare la contabilità ordinaria o per adottare la contabilità semplificata.

### COME DETERMINARE I RICAVI

È chiaro fin qui che un ruolo fondamentale per determinare l'accesso a uno o ad un altro regime è attribuito ai ricavi, ma quali ricavi guardare?

Dal punto di vista qualitativo vanno considerati per esempio:

- i corrispettivi delle cessioni di beni / servizi alla cui produzione / scambio è diretta l'attività d'impresa;
- i corrispettivi delle cessioni di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione;
- le assegnazioni dei predetti beni ai soci / autoconsumo del titolare;
- la destinazione dei predetti beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- i contributi in c/esercizio a norma di legge.

Da un punto di vista temporale, quando a ogni inizio d'anno vogliamo valutare un cambio di regime, vanno considerati i ricavi dell'anno precedente. Se invece ci troviamo nella fase di avvio dell'attività, le scelte devono essere guidate dalla previsione, quindi si potrà sempre il primo anno scegliere la contabilità ordinaria, quella semplificata o, in alcuni casi anche il regime forfetario, salvo poi dover cambiare al secondo anno per il superamento delle soglie.

Dalla combinazione di questi aspetti qualitativi, temporali e quantitativi, possiamo riepilogare ragionando sulle fattispecie concrete che potremmo avere per il 2023.

Con riferimento al regime contabile applicabile nel 2023, è necessario verificare l'ammontare dei ricavi conseguiti / percepiti / registrati nel 2022. La specifica di "conseguiti / percepiti / registrati" è di fondamentale importanza poiché ci deve riportare proprio nel regime **applicato in tale anno** (anno precedente a quello oggetto di cambio regime): se nel 2022 il contribuente era in contabilità ordinaria sarà necessario considerare i ricavi conseguiti, per una contabilità semplificata per cassa o per il regime forfetario sarà necessario considerare i ricavi percepiti, mentre per la contabilità semplificata "per cassa" con opzione per la presunzione "registrato = incassato" sarà necessario considerare i ricavi registrati.

| Tipi di regime / contabilità   |   | Ricavi da considerare |
|--|---|-----------------------|
| Contabilità ordinaria  | → | Ricavi conseguiti     |
| Semplificata "per cassa"   | → | Ricavi percepiti      |
| Regime forfetario  | → | Ricavi percepiti      |
| Semplificata "per cassa" con opzione per la presunzione "registrato = incassato" | → | Ricavi registrati     |

#### ATTENZIONE

In caso di inizio attività nel 2022 è necessario ragguagliare ad anno i ricavi conseguiti / percepiti / registrati nel periodo di attività.

## ESERCIZIO DI PIÙ ATTIVITÀ

Nell'ipotesi di esercizio contemporaneo di prestazioni di servizi ed altre attività, ai fini della tenuta della contabilità semplificata è necessario fare riferimento:

- al limite relativo alle attività diverse da quelle di prestazioni di servizi (700.000 euro) se i ricavi delle attività esercitate non sono distintamente annotati;
- al limite relativo all'attività prevalente se i ricavi delle attività esercitate sono distintamente annotati.

Pertanto, se l'attività prevalentemente esercitata è:

- di prestazioni di servizi, il limite dei ricavi di riferimento è pari a 400.000 euro;
- diversa da quella di prestazioni di servizi (come, ad esempio, il commercio), il limite dei ricavi; di riferimento è pari a 700.000 euro.

### ATTENZIONE

Il rispetto di tali soglie di ricavi deve essere verificato in ogni periodo di imposta: il superamento della soglia in un esercizio comporta l'obbligo di adottare il regime di contabilità ordinaria a decorrere dal 1° gennaio del periodo di imposta successivo.

## LA GESTIONE DELLE OPZIONI PER REGIMI CONTABILI E FISCALI

L'accesso a un regime "naturale" o un regime obbligatorio non richiede alcun adempimento dichiarativo. Tuttavia, ogni qualvolta un contribuente non voglia utilizzare un regime "naturale", dovrà esprimere delle opzioni e potrebbe anche trovarsi poi nella situazione di ritornare sulle sue scelte e dover quindi esercitare delle revoche. Nel momento di apertura della partita IVA al contribuente, dal punto di vista del regime contabile da adottare (ordinario o semplificato), non sono richieste particolari comunicazioni, la scelta sarà evidente a partire dalla prima dichiarazione dei redditi e dalla dichiarazione IVA dove verrà eventualmente indicata l'opzione.

### OPZIONE PER LA CONTABILITÀ ORDINARIA

I contribuenti (imprenditori, società di persone ed enti non commerciali) che hanno percepito ricavi inferiori ai limiti sopra indicati, adottano la contabilità semplificata quale regime "naturale": l'ingresso nel regime non è pertanto subordinato ad alcuna manifestazione di volontà.

*Articolo 18 DPR 600/73*

*Contabilità semplificata per le imprese minori*

...

*comma 8. Il contribuente ha **facoltà di optare per il regime ordinario**. L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e, in ogni caso, per il periodo stesso e per i due successivi.*

È comunque possibile optare per la tenuta della contabilità ordinaria; opzione che si effettua con comportamento concludente, va comunicata successivamente nell'ambito del quadro VO della dichiarazione IVA (rigo VO20 casella 2), ed è vincolante almeno per un triennio, trascorso il quale si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo, restando valido fino a revoca.

Sez. 2 - Opzioni e revoche agli effetti delle imposte sui redditi

|             |  |                                    |                                   |
|-------------|--|------------------------------------|-----------------------------------|
| <b>VO20</b> | REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 8, d.P.R. n. 600/1973)   | Opzione 1 <input type="checkbox"/> | Revoca 2 <input type="checkbox"/> |
| <b>VO21</b> | REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER GLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI (art. 3, comma 2, d.P.R. n. 695/1996)   | Opzione 1 <input type="checkbox"/> | Revoca 2 <input type="checkbox"/> |
| <b>VO22</b> | DETERMINAZIONE DEL REDDITO NEI MODI ORDINARI PER LE ALTRE ATTIVITÀ AGRICOLE (art. 56-bis, comma 5, d.P.R. n. 917/1986)                                   | Opzione 1 <input type="checkbox"/> | Revoca 2 <input type="checkbox"/> |
| <b>VO23</b> | DETERMINAZIONE DEL REDDITO AGRARIO PER LE SOCIETÀ AGRICOLE (art. 1, comma 1093, l. n. 27/12/2006, n. 296)  | Opzione 1 <input type="checkbox"/> | Revoca 2 <input type="checkbox"/> |
| <b>VO24</b> | DETERMINAZIONE DEL REDDITO PER LE SOCIETÀ COSTITUITE DA IMPRENDITORI AGRICOLI (art. 1, comma 1094, l. n. 27/12/2006, n. 296)                             | Opzione 1 <input type="checkbox"/> | Revoca 2 <input type="checkbox"/> |
| <b>VO25</b> | DETERMINAZIONE DEL REDDITO NEI MODI ORDINARI PER LE ATTIVITÀ DI PRODUZIONE DI ENERGIA DA FONTI RINNOVABILI (art. 1, comma 423, l. n. 23/12/2005, n. 266) | Opzione 1 <input type="checkbox"/> | Revoca 2 <input type="checkbox"/> |
| <b>VO26</b> | TENUTA DEI REGISTRI IVA SENZA SEPARATA INDICAZIONE DEGLI INCASSI E DEI PAGAMENTI PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 5, d.P.R. n. 600/1973)            | Opzione 1 <input type="checkbox"/> | Revoca 2 <input type="checkbox"/> |

### ATTENZIONE

In base a quanto previsto dal comma 8 del citato art. 18, l'opzione ha effetto fino a revoca, con un periodo minimo di 3 anni. Tale vincolo triennale, come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 13.4.2017, n. 11/E, è giustificato dal fatto che l'opzione in esame si riflette sulla determinazione del reddito (applicazione "ordinaria" del principio di competenza ovvero del regime "improntato al criterio di cassa").

Coloro che effettuano solo operazioni esenti, essendo esonerati dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA, comunicano invece l'opzione presentando il quadro VO unitamente alla dichiarazione dei redditi.

Il corretto esercizio dell'opzione richiede:

- comportamento concludente;
- comunicazione nel quadro VO del mod. IVA dell'anno in cui l'opzione è esercitata.

### ATTENZIONE

Come precisato nelle istruzioni del mod. IVA, per gli esercenti arti e professioni, l'opzione per la contabilità ordinaria rappresenta una scelta riguardante soltanto il regime contabile e pertanto l'opzione ha durata **minima annuale e non triennale**. Detti soggetti, infatti, determinano il reddito applicando il principio di cassa, a prescindere dal regime contabile adottato.

### OPZIONE IRAP PER IL METODO "DA BILANCIO"

Per la determinazione della base imponibile IRAP, le imprese individuali e le società di persone possono optare per l'applicazione del metodo "da bilancio" **con conseguente obbligo di tenuta della contabilità ordinaria**. Lo possono fare coloro che sono in contabilità ordinaria per obbligo, sia coloro che lo sono per opzione. In tal caso l'opzione per IRAP va di pari passo con l'opzione per la contabilità ordinaria. Anche se sono due opzioni differenti, sono entrambe vincolanti per 3 anni e bisogna prestare attenzione al momento dal quale decorrono i loro effetti poiché l'opzione irrevocabile dell'IRAP potrebbe trascinare l'opzione contabile.

Per esempio, se un contribuente ha optato per la tenuta della contabilità ordinaria nel 2020, il vincolo triennale gli consentirebbe di ritornare alla contabilità semplificata solo a partire dal 2023. Tuttavia, se nel 2022 avesse optato per la determinazione dell'IRAP con metodo "da bilancio", dovendo durare questa opzione anch'essa per un periodo minimo di 3 anni (2022-2023-2024), impedirebbe al contribuente di ritornare in contabilità semplificata nel 2023. In tal caso, infatti, il vincolo dell'opzione irrevocabile per 3 anni della determinazione dell'IRAP trascinerà l'opzione della contabilità ordinaria fino almeno al 2024.



L'opzione per la determinazione della base imponibile IRAP con il metodo "da legislatore" deve essere esercitata nella dichiarazione IRAP presentata nel periodo di imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione, compilando la Sezione VII del quadro IS dedicata alle opzioni.

| Sez. VII<br>Opzioni |  | Opzione                  | Revoca                   |
|---------------------|--|--------------------------|--------------------------|
| IS33                | Imprese del settore agricolo (art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 446)                | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| IS34                | Amministrazioni ed enti pubblici (art. 10-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| IS35                | Società di persone e imprese individuali (art. 5 bis, comma 2, D.Lgs n. 446) | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

### ATTENZIONE

Nel caso in cui il contribuente abbia esercitato l'opzione per il metodo "da bilancio" ai fini IRAP, scatta l'obbligo di tenuta della contabilità ordinaria per 3 anni, a prescindere dall'ammontare dei ricavi conseguiti nell'anno.

### OPZIONE PER LA CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

Dopo aver verificato la possibilità (regime "naturale") di tenere la contabilità semplificata "per cassa", il contribuente deve scegliere la modalità che intende adottare per la gestione della contabilità, così come prescritto dall'art. 18, DPR n. 600/73, ossia tenuta:

- dei registri IVA e di 2 registri distinti (incassi / pagamenti);
- dei soli registri IVA e indicazione mancati incassi / pagamenti;
- dei soli registri IVA e presunzione di incasso / pagamento coincidente con la registrazione.

Articolo 18 DPR 600/73

Contabilità semplificata per le imprese minori

....

comma 5. Previa opzione, **vincolante per almeno un triennio**, i contribuenti possono tenere i registri ai fini dell'imposta sul valore aggiunto senza operare annotazioni relative a incassi e pagamenti, fermo restando l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta. In tal caso, per finalità di semplificazione si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento.

### ATTENZIONE

La scelta per tale presunzione, come disposto dal comma 5 del citato art. 18, vincola per almeno 3 anni. In particolare i soggetti che hanno effettuato tale scelta nel 2021 sono tenuti a comunicare l'opzione barrando la casella di rigo VO26 del mod. IVA 2022.

| Sez. 2 - Opzioni e<br>revoche agli effetti<br>delle imposte<br>sui redditi |  | Opzione                  | Revoca                   |
|--|--|--------------------------|--------------------------|
| VO20   | REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 8, d.P.R. n. 600/1973)   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| VO21   | REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER GLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI (art. 3, comma 2, d.P.R. n. 695/1996)   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| VO22   | DETERMINAZIONE DEL REDDITO NEI MODI ORDINARI PER LE ALTRE ATTIVITÀ AGRICOLE (art. 56-bis, comma 5, d.P.R. n. 917/1986)                                   | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| VO23   | DETERMINAZIONE DEL REDDITO AGRARIO PER LE SOCIETÀ AGRICOLE (art. 1, comma 1093, l. n. 27/12/2006, n. 296)  | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| VO24   | DETERMINAZIONE DEL REDDITO PER LE SOCIETÀ COSTITUITE DA IMPRENDITORI AGRICOLI (art. 1, comma 1094, l. n. 27/12/2006, n. 296)                             | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| VO25   | DETERMINAZIONE DEL REDDITO NEI MODI ORDINARI PER LE ATTIVITÀ DI PRODUZIONE DI ENERGIA DA FONTI RINNOVABILI (art. 1, comma 423, l. n. 23/12/2005, n. 266) | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |
| VO26   | TENUTA DEI REGISTRI IVA SENZA SEPARATA INDICAZIONE DEGLI INCASSI E DEI PAGAMENTI PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 5, d.P.R. n. 600/1973)            | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

Oltre all'opzione per la tenuta della contabilità semplificata per cassa in base al comma 5 del citato art. 18, nel quadro VO deve essere gestita anche l'opzione dei contribuenti persone fisiche che avrebbero accesso al regime forfettario ma che decidono di applicare il regime della contabilità semplificata.

|   |  |                                    |                                   |
|---|--|------------------------------------|-----------------------------------|
| <b>Sez. 3 - Opzioni e revoche agli effetti sia dell'IVA che delle imposte sui redditi</b> | <b>VO30</b> APPLICAZIONE DISPOSIZIONI LEGGE N. 398/1991<br>Determinazione forfettaria dell'IVA e dei redditi   | Opzione 1 <input type="checkbox"/> | Revoca 2 <input type="checkbox"/> |
|   | <b>VO31</b> ASSOCIAZIONI SINDACALI E DI CATEGORIA OPERANTI IN AGRICOLTURA<br>Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 78, comma 8, l. n. 413/1991)  | Opzione 1 <input type="checkbox"/> | Revoca 2 <input type="checkbox"/> |
|   | <b>VO32</b> AGRITURISMO - Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 5, l. n. 413/1991)   | Opzione 1 <input type="checkbox"/> | Revoca 2 <input type="checkbox"/> |
|   | <b>VO33</b> REGIME FORFETARIO PER LE PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI<br>Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014) | Opzione 1 <input type="checkbox"/> | Revoca 2 <input type="checkbox"/> |

Una impresa individuale o un professionista con ricavi inferiori a 65.000 euro (limite portato a 85.000 euro nel disegno di Legge di Bilancio 2023) accedono al regime agevolato per natura.

In fase di attribuzione della partita IVA sul modello AA9/12 è necessario indicare la propria scelta effettuata sulla base della previsione dei ricavi del primo anno di attività. In particolare, i contribuenti che intendono avvalersi del regime forfettario devono indicare nella casella dedicata ai regimi agevolati il codice "2"

|  |   |   |                          |
|--|---|---|--------------------------|
| <b>Attività esercitata e luogo di esercizio in caso di più attività indicare l'attività prevalente</b> | CODICE ATTIVITÀ   | DESCRIZIONE ATTIVITÀ                                    |                          |
|  | VOLUME D'AFFARI PRESUNTO  | ACQUISTI INTRACOMUNITARI DI BENI DI CUI ALL'ART. 60-BIS |                          |
|  | INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.) |   | SCRITTURE CONTABILI      |
|  | C.A.P.  | COMUNE (senza abbreviazioni)                            | PROVINCIA                |
|  | <b>Regimi fiscali agevolati</b>   |   |                          |
| <b>Regime fiscale agevolato (vedere istruzioni)</b>  |   |   | <input type="checkbox"/> |

## ATTENZIONE

I contribuenti che aderiscono a un regime fiscale agevolato non devono indicare il volume d'affari presunto nell'apposito campo previsto nel riquadro relativo all'attività esercitata, in quanto tale dato, nelle misure previste da ciascuna disposizione, costituisce uno dei presupposti per l'applicazione del regime.

|   |   |                            |
|---|---|----------------------------|
| <b>Sez. 2 - Dati riepilogativi relativi a tutte le attività</b>                               | <b>VA10</b> Riservato ai soggetti che hanno usufruito di agevolazioni per eventi eccezionali<br>Indicare il codice desunto dalla "Tabella eventi eccezionali" delle istruzioni  | 1 <input type="checkbox"/> |
|   | <b>VA11</b> Gruppo IVA art. 70-bis  | 1 <input type="checkbox"/> |
|   | <b>VA12</b> Riservato all'indicazione di eccedenze di credito di società ex controllanti da garantire<br>Eccedenza di credito di gruppo relativa all'anno <sup>1</sup> _____ Importo compensato nell'anno 2021 <sup>2</sup> _____,00      |                            |
|   | <b>VA13</b> Operazioni effettuate nei confronti di condomini  | _____ ,00                  |
|   | <b>VA14</b> Regime forfettario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti e professioni (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014)<br>Barrare la casella se si tratta dell'ultima dichiarazione in regime ordinario IVA | 1 <input type="checkbox"/> |
|   | <b>VA15</b> Società di comodo   | 1 <input type="checkbox"/> |
| <b>VA16</b> Dati relativi agli importi sospesi a seguito dell'emergenza sanitaria da COVID-19 | _____ ,00   |                            |

## OPZIONI PRECEDENTEMENTE ESPRESSE – LE REVOCHE

La revoca di una opzione per l'applicazione di un regime contabile "non naturale" si perfeziona dall'inizio dell'anno o dell'attività.

Ne consegue che:

- il contribuente che sceglie di revocare il regime di contabilità ordinaria per l'anno 2023, deve osservare le disposizioni per la contabilità semplificata (regime "naturale") a partire dal 1° gennaio 2023;

| Sez. 2 - Opzioni e revoche agli effetti delle imposte sui redditi | VO20 | REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER LE IMPRESE MINORI<br>(art. 18, comma 8, d.P.R. n. 600/1973)               | Opzione | 1 | <input type="checkbox"/> | Revoca | 2 | <input type="checkbox"/> |
|---|------|---|---------|---|--------------------------|--------|---|--------------------------|
|   | VO21 | REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER GLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI<br>(art. 3, comma 2, d.P.R. n. 695/1996) | Opzione | 1 | <input type="checkbox"/> | Revoca | 2 | <input type="checkbox"/> |

- il contribuente che sceglie di revocare il regime di contabilità semplificata per l'anno 2023, deve osservare le disposizioni per il regime forfetario (regime "naturale") a partire dal 1° gennaio 2023;

| Sez. 3 - Opzioni e revoche agli effetti sia dell'IVA che delle imposte sui redditi | VO30 | APPLICAZIONE DISPOSIZIONI LEGGE N. 398/1991<br>Determinazione forfetaria dell'IVA e dei redditi  | Opzione | 1 | <input type="checkbox"/> | Revoca | 2 | <input type="checkbox"/> |
|--|------|--|---------|---|--------------------------|--------|---|--------------------------|
|  | VO31 | ASSOCIAZIONI SINDACALI E DI CATEGORIA OPERANTI IN AGRICOLTURA<br>Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 78, comma 8, l. n. 413/1991)  | Opzione | 1 | <input type="checkbox"/> | Revoca | 2 | <input type="checkbox"/> |
|  | VO32 | AGRITURISMO - Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 5, l. n. 413/1991)   | Opzione | 1 | <input type="checkbox"/> | Revoca | 2 | <input type="checkbox"/> |
|  | VO33 | REGIME FORFETARIO PER LE PERSONE FISICHE ESERCENTI ATTIVITÀ D'IMPRESA, ARTI E PROFESSIONI<br>Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190/2014) | Opzione | 1 | <input type="checkbox"/> | Revoca | 2 | <input type="checkbox"/> |

### Regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività di impresa, arti e professioni – Art. 1, commi da 54 a 89, legge n. 190 del 2014

**Rigo VO33, la casella 1** deve essere barrata dai contribuenti che essendo in possesso dei requisiti per l'applicazione del regime previsto dall'art. 1, commi da 54 a 89, della legge n. 190 del 2014, hanno optato, nell'anno 2021, per la determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari. L'opzione è vincolante per un triennio ed è valida fino a revoca.

La **casella 2** deve essere barrata per comunicare la revoca dell'opzione.

Le revoche dei regimi contabili possono avvenire dopo 3 anni minimo di permanenza nel regime opzionale. Trascorso tale termine ogni nuovo anno si può scegliere.

Ci sono, tuttavia, delle eccezioni.

L'effetto vincolante viene meno in caso di modifica del relativo modello impositivo in conseguenza di nuove disposizioni normative per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e delle imposte sul reddito nei modi ordinari. Infatti, come indicato con **Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 11/E del 2017**:

*"... l'opzione per un regime di determinazione dell'imposta vincola il contribuente alla sua concreta applicazione almeno per un triennio, trascorso il quale si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo, finché permane la concreta applicazione del regime scelto. L'articolo 1 del D.P.R. n. 442 del 1997, tuttavia, consente la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative".*

Tale impostazione è stata confermata con il **documento di prassi n. 9/E del 2019**, in tema di passaggio da regime ordinario per opzione a regime forfetario affermando, in occasione delle significative modifiche apportate al regime forfetario dalla Legge di stabilità per il 2019, la possibilità di effettuare il passaggio dalla contabilità ordinaria, scelta per opzione, al regime forfetario, senza attendere il decorso del triennio previsto per gli esercizi delle opzioni IVA.

Il passaggio dal regime forfetario a semplificato e viceversa non soggiace ad alcun tipo di vincolo. È la stessa Agenzia delle Entrate a confermarlo nella **Risoluzione n. 64/E/2018**, laddove chiarisce come il passaggio fra i

regimi minori (da semplificato a forfettario e viceversa) non vincoli l'istante al rispetto del vincolo triennale nel regime prescelto, trattandosi in entrambi i casi di regimi "naturali" propri dei contribuenti minori. Per questo motivo, sussistendone i requisiti richiesti dal regime di riferimento, il contribuente ha la facoltà di transitare dal regime semplificato al regime forfettario e viceversa senza dover scontare alcun vincolo triennale di permanenza.

|  |   |
|--|---|
| <p><b>OPZIONE PER LA<br/>CONTABILITÀ ORDINARIA</b></p> <p>(al posto della contabilità semplificata o del regime forfettario – regimi "naturali")</p> <p><b>Vincolo triennale</b></p> | <p><b>OPZIONE PER LA<br/>CONTABILITÀ SEMPLIFICATA</b></p> <p>(al posto del regime forfettario – regime "naturale")</p> <p><b>Nessun vincolo triennale</b></p> |
|--|---|

La Risoluzione citata si sofferma anche sull'opzione di cui al comma 5 del citato articolo 18 - *Registri IVA i cui componenti annotati si presumono incassati e pagati.*

|   |  |         |   |                          |        |   |                          |
|---|--|---------|---|--------------------------|--------|---|--------------------------|
| Sez. 2 - Opzioni e revoche agli effetti delle imposte sui redditi | <b>VO20</b> REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 8, d.P.R. n. 600/1973)   | Opzione | 1 | <input type="checkbox"/> | Revoca | 2 | <input type="checkbox"/> |
|   | <b>VO21</b> REGIME DI CONTABILITÀ ORDINARIA PER GLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI (art. 3, comma 2, d.P.R. n. 695/1996)   | Opzione | 1 | <input type="checkbox"/> | Revoca | 2 | <input type="checkbox"/> |
|   | <b>VO22</b> DETERMINAZIONE DEL REDDITO NEI MODI ORDINARI PER LE ALTRE ATTIVITÀ AGRICOLE (art. 56-bis, comma 5, d.P.R. n. 917/1986)                                   | Opzione | 1 | <input type="checkbox"/> | Revoca | 2 | <input type="checkbox"/> |
|   | <b>VO23</b> DETERMINAZIONE DEL REDDITO AGRARIO PER LE SOCIETÀ AGRICOLE (art. 1, comma 1093, l. n. 27/12/2006, n. 296)  | Opzione | 1 | <input type="checkbox"/> | Revoca | 2 | <input type="checkbox"/> |
|   | <b>VO24</b> DETERMINAZIONE DEL REDDITO PER LE SOCIETÀ COSTITUITE DA IMPRENDITORI AGRICOLI (art. 1, comma 1094, l. n. 27/12/2006, n. 296)                             | Opzione | 1 | <input type="checkbox"/> | Revoca | 2 | <input type="checkbox"/> |
|   | <b>VO25</b> DETERMINAZIONE DEL REDDITO NEI MODI ORDINARI PER LE ATTIVITÀ DI PRODUZIONE DI ENERGIA DA FONTI RINNOVABILI (art. 1, comma 423, l. n. 23/12/2005, n. 266) | Opzione | 1 | <input type="checkbox"/> | Revoca | 2 | <input type="checkbox"/> |
|   | <b>VO26</b> TENUTA DEI REGISTRI IVA SENZA SEPARATA INDICAZIONE DEGLI INCASSI E DEI PAGAMENTI PER LE IMPRESE MINORI (art. 18, comma 5, d.P.R. n. 600/1973)            | Opzione | 1 | <input type="checkbox"/> | Revoca | 2 | <input type="checkbox"/> |

L'Agenzia è molto chiara a riguardo:

*"il vincolo triennale, ivi previsto, rilevi solo per coloro che scelgono di rimanere nel regime semplificato di cui all'articolo 18, e non anche per coloro che, avendone i requisiti, scelgono di accedere al regime forfettario."*

### ATTENZIONE

Ciò vuol dire che un contribuente che ha espresso l'opzione per la tenuta dei registri in base al comma 5 dell'art. 18 DPR 600/73, ha un vincolo triennale e non può dopo un anno o due scegliere di tenere la contabilità semplificata con l'indicazione degli incassi e pagamenti con le conseguenti modifiche nella determinazione del reddito imponibile, mentre può sempre, avendone tutti i requisiti, passare dalla contabilità semplificata al regime forfettario.

Avendo accennato alla opzione per la determinazione dell'IRAP con metodo "da bilancio", e ai suoi collegamenti con le opzioni al regime contabile ordinario, è necessario anche soffermarci sulla revoca di questa opzione. Poiché questa scelta fiscale di determinare l'IRAP "da bilancio" è irrevocabile per 3 periodi d'imposta, la possibilità di passare alla contabilità semplificata risulta vincolata **anche** dalla scelta fatta ai fini IRAP. In altre parole,

un'impresa in contabilità ordinaria nel 2022, che ha conseguito ricavi non superiori ai predetti limiti, prima di "passare" dal 2023 alla contabilità semplificata, deve verificare la presenza o meno dell'opzione IRAP per il metodo "da bilancio" che obbliga ad applicare tale metodo (e quindi la contabilità ordinaria) per 3 anni.

La revoca per la determinazione della base imponibile IRAP con il metodo "da bilancio" deve essere esercitata nella dichiarazione IRAP presentata nel periodo di imposta a decorrere dal quale si intende esercitare la revoca, compilando la Sezione VII del quadro IS dedicata alle opzioni. In particolare il rigo IS35 va compilato barrando la casella "revoca".

| Sez. VII<br>Opzioni |  | Opzione                  | Revoca                              |
|---------------------|--|--------------------------|-------------------------------------|
| IS33                | Imprese del settore agricolo (art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 446)                | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/>            |
| IS34                | Amministrazioni ed enti pubblici (art. 10-bis, comma 2, D.Lgs. n. 446)       | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/>            |
| IS35                | Società di persone e imprese individuali (art. 5 bis, comma 2, D.Lgs n. 446) | <input type="checkbox"/> | <input checked="" type="checkbox"/> |

### ATTENZIONE

In caso di tenuta della contabilità ordinaria in luogo della contabilità semplificata (regime "naturale"), è necessario tener presente:

- il vincolo triennale di tale opzione;
- il vincolo triennale di tenuta della contabilità ordinaria derivante dall'opzione per il metodo "da bilancio" esercitata ai fini IRAP.

## OBLIGHI, OPZIONI E REVOCHE NELLA PERIODICITÀ IVA

I soggetti IVA devono rilevare periodicamente la propria posizione nei confronti dell'erario, con riferimento alle operazioni attive e passive effettuate. La liquidazione periodica, quindi, consiste nella determinazione del debito o del credito d'imposta relativi al periodo di riferimento. La periodicità con cui il contribuente rileva la propria posizione IVA può essere mensile o trimestrale. Di regola, alla liquidazione trimestrale si accede per opzione, quindi, prendendo in prestito l'espressione tipicamente utilizzata per i regimi contabili e fiscali, si potrebbe dire che in termini di liquidazione IVA il regime "naturale" è la periodicità mensile. La liquidazione IVA trimestrale può essere esercitata, in via generale, da coloro che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari "ridotto".

Per determinare se la liquidazione periodica IVA debba essere mensile o trimestrale occorre fare riferimento al volume d'affari:

- per prestazione di servizi  $\leq 400.000$ ;
- per altre attività  $\leq 700.000$ .

È bene sottolineare che occorre fare riferimento al **volume d'affari conseguito nell'anno solare precedente** (come verrà poi indicato nella dichiarazione annuale IVA), a nulla rilevando l'ammontare dei ricavi di competenza o incassati o registrati di cui si è detto per la verifica dei regimi contabili.

### ATTENZIONE

Ai fini IVA non ci sono distinzioni che dipendono dalla natura giuridica del soggetto. Tutti i contribuenti devono procedere con la liquidazione IVA mensile. In alcuni casi è possibile optare per la liquidazione trimestrale. Trattandosi di una facoltà, se il contribuente non manifesta espressamente una volontà in tal senso, si applica la periodicità mensile.

Nel caso di esercizio congiunto sia di un'attività di prestazione di servizi, che di altre attività si fa riferimento al limite di 700.000 euro, salvo la tenuta della contabilità separata per le distinte attività: in tale ultima ipotesi si farà

riferimento (per la verifica del superamento del limite) al volume d'affari relativo all'attività 'prevalente' (che è quella che ha conseguito il maggior volume d'affari). Pertanto si procede nel modo seguente:

- determinazione di quale sia l'attività prevalente esercitata (ossia quella che ha conseguito il maggior volume di affari);
- verificare che l'attività determinata sub 1) non abbia superato il limite previsto dall'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973, sopra ricordato;
- verificare che il totale del volume di affari complessivo non sia comunque superiore a 700.000 euro.

### ATTENZIONE

Nel caso di tenuta della **contabilità separata per obbligo** normativo, ex art. 36, comma 2, D.P.R. n. 633/72, se le attività sono costituite esclusivamente da prestazioni di servizi o esclusivamente da altre attività, i predetti limiti vanno applicati autonomamente: l'impresa potrebbe effettuare liquidazioni mensili per un'attività e trimestrali per un'altra.

Se al contrario una o più attività esercitate comprendono sia prestazioni di servizi che altre attività, si applicano le regole previste nel caso di contabilità unificata, differenziate a seconda che per esse siano o meno annotati distintamente i corrispettivi fatturati.

### OPZIONE PER LA LIQUIDAZIONE TRIMESTRALE

L'opzione per la liquidazione trimestrale in presenza dei requisiti, si esercita attraverso il comportamento concludente tenuto dal contribuente e successivamente comunicato nella prima dichiarazione IVA da presentare successivamente alla scelta operata (quadro VO).

| QUADRO VO<br>COMUNICAZIONI<br>DELLE OPZIONI E REVOCHE                             |     |  |          |   |                          |
|---|-----|--|----------|---|--------------------------|
| Sez. 1 - Opzioni, rinunce e revoche agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto | VO1 | Art. 19 bis 2 - comma 4 - RETTIFICA DETRAZIONE PER BENI AMMORTIZZABILI | Opzione  | 1 | <input type="checkbox"/> |
|   | VO2 | LIQUIDAZIONI TRIMESTRALI (art. 7, d.P.R. n. 542/1999)                  | Opzione  | 1 | <input type="checkbox"/> |
|   |     | <b>AGRICOLTURA</b>   | Revoca   | 2 | <input type="checkbox"/> |
|   |     | - Art. 34, comma 6: Soggetti esonerati                                 | Rinuncia | 1 | <input type="checkbox"/> |
|   | VO3 | - Art. 34, comma 11: Applicazione del regime ordinario IVA             | Opzione  | 3 | <input type="checkbox"/> |
|   |     | - Art. 34-bis: Applicazione del regime ordinario IVA                   | Opzione  | 5 | <input type="checkbox"/> |
|   |     |  | Revoca   | 4 | <input type="checkbox"/> |
|   |     |  | Revoca   | 6 | <input type="checkbox"/> |

L'opzione, una volta esercitata, si rinnova automaticamente di anno in anno e ha validità fino alla eventuale revoca.

### ATTENZIONE

Ai fini IVA non esistono limiti triennali come per i regimi contabili. L'opzione e la revoca possono cambiare ogni anno.

I soggetti che effettuano le liquidazioni IVA trimestrali, maggiorano gli importi a debito degli interessi nella misura fissa dell'1%, da versarsi sul Mod. F24 cumulativamente al tributo cui afferiscono.

### ATTENZIONE

Se il contribuente non manifesta espressamente una volontà in tal senso, si applica la periodicità mensile. Ai fini della scelta, assume rilevanza decisiva il comportamento concludente del contribuente: la compilazione del quadro VO, all'interno della dichiarazione IVA annuale, ha valore di mera comunicazione. L'eventuale omissione non inficia la validità dell'opzione, se il contribuente ha chiaramente, con fatti concludenti, manifestato la volontà di liquidare l'IVA trimestralmente.

## L'ECCEZIONE DEI CONTRIBUENTI "TRIMESTRALI SPECIALI"

Per alcune categorie di contribuenti è prevista la possibilità di effettuare le liquidazioni con cadenza trimestrale, **a prescindere dal volume di affari** e senza l'applicazione degli interessi dell'1%.

Si tratta, in particolare dei seguenti soggetti:

- distributori di carburanti;
- autotrasportatori di merci conto terzi;
- esercenti attività di servizi al pubblico;
- esercenti arti e professioni sanitarie.

I versamenti vanno effettuati con le stesse scadenze previste per i trimestrali "ordinari" (16 maggio, 20 agosto e 16 novembre) a eccezione del versamento relativo al quarto trimestre che va effettuato entro il 16 febbraio dell'anno successivo, anziché entro il 16 marzo, al netto dell'acconto eventualmente versato entro il 27 dicembre.

## INIZIO ATTIVITÀ

In fase di attribuzione della partita IVA, sia nel modello AA7/10 per i soggetti diversi da persone fisiche sia nel modello AA9/12 per persone fisiche, è previsto il campo per indicare il volume d'affari presunto.

|  |   |                              |   |  |                     |
|--|---|------------------------------|---|--|---------------------|
| Attività esercitata e luogo di esercizio<br>In caso di più attività indicare l'attività prevalente | CODICE ATTIVITÀ   |                              | DESCRIZIONE ATTIVITÀ                                    |  |                     |
|  | VOLUME D'AFFARI PRESUNTO  |                              | ACQUISTI INTRACOMUNITARI DI BENI DI CUI ALL'ART. 60-BIS |  |                     |
|  | INDIRIZZO COMPLETO (VIA O PIAZZA, NUMERO CIVICO, SCALA, INTERNO, PALAZZINA, ECC.) |                              |   |  | SCRITTURE CONTABILI |
|  | C.A.P.  | COMUNE (senza abbreviazione) |   |  | PROVINCIA           |
|  |   |                              |   |  |                     |

Tuttavia le istruzioni ministeriali chiariscono che:

*deve essere indicato in caso di inizio attività oppure se viene intrapresa una nuova attività che si presume prevalente (tipo di dichiarazione 1 o 2 del quadro A) **soltanto se il contribuente ritiene di realizzare, nell'anno o nella frazione d'anno, un volume d'affari che comporti, quale regime naturale, l'applicazione di disposizioni speciali ad esso connesse concernenti l'osservanza di adempimenti o di criteri speciali** di determinazione dell'imposta (ad esempio agricoltori esonerati, soggetti che effettuano spettacoli viaggianti e contribuenti minori esercenti attività di spettacolo). Il campo non deve essere compilato dai soggetti che intendono avvalersi del regime previsto dall'art. 1, comma 54, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 e dall'articolo 27, commi 1 e 2, del decreto legge n. 98 del 2011 (vedere le istruzioni per la compilazione del riquadro "Regimi fiscali agevolati")."*

## REMISSIONE IN BONIS

La *Remissione in bonis* è una forma particolare di ravvedimento operoso, introdotta con lo scopo di evitare che adempimenti formali non eseguiti tempestivamente precludano la possibilità per il contribuente di fruire di alcuni benefici fiscali. L'adempimento deve essere eseguito entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile e deve essere versata contestualmente la sanzione in misura fissa. Chi ha dimenticato di esercitare un'opzione oppure di inviare una comunicazione, adempimenti necessari per fruire di alcuni benefici fiscali o per accedere a determinati regimi opzionali, ha come ultima possibilità quella di sfruttare la remissione in bonis.

**ATTENZIONE**

La remissione *in bonis* intende “salvaguardare il contribuente in buona fede”, escludendo che il beneficio possa essere fruito nelle ipotesi di “mero ripensamento”.

Per poter usufruire di questo particolare ravvedimento è necessario che la violazione “non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza”.

Al fine di sanare le violazioni, il soggetto interessato deve:

- soddisfare i requisiti sostanziali richiesti dalla norma di riferimento;
- effettuare la comunicazione o l'adempimento formale richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;
- versare “contestualmente” la sanzione di 250,00 euro utilizzando il Mod. F24 Elide - versamenti con elementi identificativi” (nel quale non è possibile esporre crediti e quindi effettuare compensazioni), con codice tributo “8114” e indicando come “Anno di riferimento” l'anno per il quale si effettua il versamento.

**E perché parlando di regimi fiscali e periodicità IVA entra in gioco la “Remissione in bonis”?**

Dobbiamo parlare della remissione in bonis, per stabilire con precisione cosa succede in caso di omessa comunicazione dell'opzione e della revoca nel quadro VO della dichiarazione IVA.

Preliminarmente diciamo che in generale, qualora una comunicazione/adempimento/opzione omessa non venga posto in essere entro il termine ordinario, il beneficio fiscale o l'accesso al regime opzionale è precluso.

Ciò detto la Circolare 38/2012 segna una certezza per il contribuente:

*“Ai fini di una corretta delimitazione dell'ambito applicativo della norma in commento (e si parla proprio della remissione in bonis), occorre individuare il rapporto tra l'istituto in esame ed il regolamento sulla disciplina delle opzioni di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442. In particolare, tale decreto prevede, all'articolo 1, comma 1, che “l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili. La validità dell'opzione e della relativa revoca è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività. .... Tale disposizione, quindi, per quanto concerne la validità di regimi di determinazione dell'imposta e di regimi contabili di natura opzionale, dà rilevanza unicamente alla loro concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività, privilegiando, in altri termini, il comportamento concludente del contribuente o le modalità di tenuta delle scritture contabili. Del resto, ai sensi del successivo articolo 2, sebbene il contribuente sia tenuto a comunicare l'opzione “nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata”, la violazione dell'obbligo di comunicazione non preclude l'applicazione del regime di determinazione dell'imposta o del regime contabile, adottato dal soggetto passivo, come espressamente statuito dal comma 3 del medesimo articolo 2.*

**ATTENZIONE**

La remissione in bonis **non è quindi applicabile alle violazioni** inerenti l'opzione /revoca di regimi di determinazione dell'imposta e di regimi contabili, **desumibili dal comportamento concludente del contribuente.**



## FORFETARI 2023

In prossimità della fine dell'anno saremo alle prese con le valutazioni sopra richiamate per i regimi fiscali e contabili e la periodicità IVA da adottare.

Un motivo in più per dedicare un po' di tempo alle opportune valutazioni rispetto al regime contabile da adottare per l'esercizio 2023, è legato alle modifiche al regime forfettario contenute nel disegno di Legge di Bilancio, che prevede l'innalzamento della soglia di accesso a **85.000 euro**.

Lo scenario tuttavia ricalca quello del passaggio dai vecchi forfetari e il limite dei 30.000 euro, a quello dei nuovi forfetari a 65.000 euro.

In pratica, nel 2023 potranno entrare o rimanere nel regime forfettario i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che nell'anno precedente avranno conseguito ricavi o percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 85.000 euro. Ricordiamo che per la verifica dell'eventuale superamento del limite, si deve tener conto del regime contabile applicato nell'anno di riferimento. In altre parole, coloro che hanno operato in contabilità ordinaria devono calcolare l'ammontare dei ricavi conseguiti applicando il criterio di competenza, mentre chi, ad esempio, ha applicato il regime fiscale di vantaggio, o la contabilità semplificata, deve utilizzare il criterio di cassa. Abbiamo già più volte ribadito che il regime forfettario è un regime "naturale". Perciò, anche i contribuenti che già svolgono un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale (incluse le imprese familiari e coniugali), che intendono, avendone i requisiti, avvalersene, possono accedervi senza dover presentare alcuna comunicazione preventiva o successiva.

Tuttavia con il prossimo anno qualcosa cambierà per la fuoriuscita dal regime. Le nuove proposte anticipano una nuova regola che, se approvata, prevederà che il regime forfettario cessi di avere applicazione **dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro**.

Sarà da monitorare in corso d'anno il superamento di una nuova soglia, identificata ora a 100.000 euro perché a differenza del passato il legislatore vuole intervenire per evitare quella situazione che a molti piace ma all'erario meno, in cui il contribuente nel regime forfettario potrebbe superare il limite di ricavi all'infinito nel periodo d'imposta considerato, pagare le imposte avvalendosi del 5% o del 15% e fuoriuscire solo l'anno successivo dal regime, con grande beneficio.

Un sospiro di sollievo lo possono tirare i contribuenti che stavano già applicando il forfettario e avevano già superato, o temevano di superare in questi ultimi giorni dell'anno, il limite dei 65.000 euro: la buona notizia è che non usciranno dal regime agevolato nel 2023, purché nel 2022 i ricavi non superino gli 85.000 euro.

Una valida opportunità da valutare e da non perdere viene ora concessa a chi nel 2022 è in un regime di contabilità ordinaria e semplificata, per scelta o perché ha ricavi o compensi superiori a 65.000 euro: potrà entrare nel forfettario nel 2023, ma solo se quest'anno starà entro il limite di 85.000 euro di ricavi.

## LA CONTABILITÀ TRA OBBLIGHI E STRUMENTO INFORMATIVO

La contabilità non è solo il mezzo attraverso il quale stabilire quale sia la pressione fiscale alla quale è soggetta l'attività, ma soprattutto il mezzo per valutare gli sviluppi della stessa attraverso dati oggettivi. Svolge una parte attiva nel processo decisionale, consentendo di analizzare l'andamento economico dell'azienda e la redditività delle commesse o linee di prodotto o dei servizi e permette di individuare i fattori critici su cui intervenire per migliorare l'efficienza.

Non è da escludere, quindi, che per alcune realtà imprenditoriali e professionali sia vantaggioso e opportuno optare per una contabilità più complessa che possa fornire maggiori informazioni a chi si occupa dello sviluppo e del controllo dell'attività, della situazione patrimoniale e finanziaria oltre a quella reddituale. Del resto, l'arte del tenere conto in modo ordinato di tutte le operazioni che riguardano l'attività economica, ha radici lontanissime che non possono ridursi solo ad una mera opportunità o ad una convenienza fiscale.

Imprenditori e professionisti, insieme ai propri consulenti, dovranno arrivare a determinare il miglior "vestito" per la propria realtà, come un attento sarto è in grado di cucire un abito su misura interpretando la personalità di ogni cliente.

# La contabilizzazione dell'Iva indetraibile

A cura della **Redazione**

**Nella prassi contabile quotidiana, è frequente imbattersi nella registrazione di operazioni di acquisto di beni e/o servizi per i quali non è possibile, a norma di legge, la totale o parziale detrazione dell'Iva. Nel presente scritto si rivedono le principali casistiche in cui l'Iva non è detraibile, e soprattutto si esamina, attraverso esempi di registrazioni, il trattamento contabile.**

## **COSA SI INTENDE PER IVA NON DETRAIBILE E QUANDO È PREVISTA**

In linea di massima, la detrazione dell'Iva assolta sugli acquisti di beni e servizi è ammessa per tutti gli acquisti effettuati dai soggetti passivi di imposta nell'esercizio di attività di impresa o arti/professioni, come previsto dall'articolo 19, comma 1, del D.P.R. 633/1972.

In particolare è richiesto che:

- 1) l'acquisto si riferisca a beni/servizi destinati all'esercizio dell'attività di impresa o professionale del soggetto passivo, ossia che soddisfi il requisito dell'"inerenza" (che ci sia quindi una correlazione tra la spesa sostenuta e il ricavo ottenuto);
- 2) tale acquisto si riferisca a operazioni che attribuiscono il diritto alla detrazione dell'imposta e che sia documentato tramite fattura.

Vi sono però diverse e ben dettagliate casistiche nelle quali l'acquisto da parte di soggetti passivi di imposta non comporta il diritto alla detrazione di imposta. Si parla quindi, in questi casi, di Iva "indetraibile", o "non detraibile", in quanto l'Iva relativa all'acquisto di beni o servizi non è contabilizzata come "Iva a credito", da portare in detrazione nella liquidazione periodica Iva, ma rimane, per il soggetto acquirente, una componente di costo, allo stesso modo di quanto avviene per i soggetti privati ai quali è espressamente inibito il diritto alla detrazione dell'imposta.

Possiamo individuare, sulla scorta di quanto previsto dal D.P.R. 633/1972, quattro situazioni in cui l'Iva è indetraibile:

### **- Articolo 19, comma 2, D.P.R. 633/1972 – Indetraibilità per destinazione**

Si riferisce agli acquisti di beni/servizi afferenti operazioni esenti o non soggette ad imposta, e quindi:

- quando un soggetto passivo, che solitamente effettua operazioni imponibili, effettua occasionalmente un'operazione esente; non si applica il criterio del pro-rata, ma, ai fini della determinazione dell'imposta detraibile, il criterio generale dell'utilizzazione specifica dei beni e dei servizi, con la conseguente indetraibilità dell'imposta afferente i beni e servizi impiegati nelle operazioni esenti sopracitate;
- oppure quando un soggetto passivo, che solitamente effettua operazioni esenti, effettua occasionalmente un'operazione imponibile; in questo caso, come nel precedente non si applica il pro rata, e l'Iva relativa agli acquisti destinati all'effettuazione delle operazioni imponibili è detraibile, mentre l'Iva relativa alle operazioni esenti non è detraibile.

- **Articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972 – Indetraibilità da pro rata generale**

Per i soggetti che effettuano nello svolgimento della loro attività sia operazioni imponibili che operazioni esenti, sono tenuti al calcolo del pro rata di detrazione ai sensi dell'art. 19-*bis*.

La percentuale di detrazione è data dal rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo.

- **Articolo 19-bis1, D.P.R. 633/1972 – Indetraibilità oggettiva**

Questo articolo elenca i casi in cui la detrazione sugli acquisti non è ammessa in quanto relativa a beni e servizi di incerta inerenza rispetto all'attività di impresa e professione.

In particolare le casistiche previste sono quelle relative a:

- aeromobili, navi e imbarcazioni;
- autoveicoli a motore;
- spese di esercizio dei veicoli;
- prestazioni di trasporto di persone;
- acquisto di alimenti e bevande;
- fabbricati ad uso abitativo.

Ad esempio quindi, vi rientra la norma secondo cui per i veicoli a motore, e per le relative spese di esercizio, quali acquisto di carburanti e lubrificanti, spese di manutenzione e riparazione, custodia, pedaggi per il transito stradale, i canoni di leasing e noleggio, è la detraibilità è pari a:

- al 40% dell'Iva in caso di utilizzo non esclusivo nell'attività;
- al 100% in caso di utilizzo esclusivo nell'attività.

Sempre in questo ambito abbiamo, ancora a titolo di esempio, che vi è l'indetraibilità sulle prestazioni di trasporto di persone, e quindi l'Iva assolta sull'acquisto dei biglietti (treno, aereo, nave) per il trasporto di persone non è in genere detraibile.

- **Articolo 36-bis, D.P.R. 633/1972 – Indetraibilità totale**

Solitamente, pur non essendo soggette a imposizione Iva, le operazioni esenti, a differenza di quelle escluse, obbligano i soggetti passivi che le pongono in essere ad assolvere agli adempimenti formali previsti dalla legge (obblighi di fatturazione e di registrazione); l'articolo 36-*bis* dispone un'eccezione, in quanto prevede la dispensa dagli obblighi di fatturazione e di registrazione, previa comunicazione all'ufficio, per le operazioni indicate dall'articolo 10 del D.P.R. 633/72 (tranne quelle indicate ai numeri 11), 18) e 19) dello stesso articolo). In forza di questa dispensa, si ha come conseguenza la totale indetraibilità dell'imposta "a monte" relativa agli acquisti e alle importazioni effettuate.

I soggetti che quindi optano per la dispensa ai sensi dell'articolo 36-*bis* del D.P.R. 633/1972, che ad esempio potrebbero essere professionisti dell'area sanitaria che effettuano solitamente prestazioni esenti Iva ex articolo 10, comma 1, numero 18, ogni acquisto con Iva da loro effettuato presenta Iva non detraibile.

## COME CONTABILIZZARE L'IVA NON DETRAIBILE

Qualora l'Iva sia totalmente o parzialmente indetraibile, ricordando che quindi diventa una componente negativa per l'impresa che ha sostenuto l'acquisto, dobbiamo distinguere due diverse casistiche, a seconda che l'Iva non detraibile sia considerata come onere accessorio al bene a cui si riferisce, oppure costo generale.

Vediamo nel dettaglio, con l'aiuto di alcuni esempi, come si procede, dal punto di vista contabile, in entrambe le situazioni.

### 1) Iva non detraibile come onere accessorio, nell'ambito dell'acquisto, di diretta imputazione al bene/servizio a cui si riferisce

L'Iva non detraibile, in tutto o in parte, è contabilizzata ad aumento del costo del bene/servizio nei seguenti casi:

- Indetraibilità oggettiva per mancanza di inerenza;
- Indetraibilità per opzione *ex art. 36-bis* per la dispensa dagli obblighi Iva.

In pratica l'Iva è rilevata unitamente al costo quale onere accessorio.

Dal punto di vista delle imposte dirette, l'Iva non detraibile è costo deducibile secondo le ordinarie regole del Tuir.

#### Esempio

- *Professionista riceve fattura per acquisto di telefono cellulare di Euro 700 più Iva 22% per Euro 154, totale euro 854.*

*Si consideri Iva detraibile per il 50%, e quindi per Euro 77 (e altrettanto a titolo di Iva non detraibile).*

*La contabilizzazione sarà:*

|                    |   |                        |     |
|--------------------|---|------------------------|-----|
| Diversi            | a | DEBITI VERSO FORNITORI | 854 |
| TELEFONI CELLULARI |   |                        | 777 |
| IVA A CREDITO      |   |                        | 77  |

*Nel conto "Telefoni cellulari" si imputano anche gli Euro 77 di Iva non detraibile.*

*Dal punto di vista delle imposte dirette, si procederà ad ammortizzare il valore di Euro 777, e l'ammortamento sarà deducibile, come previsto dalla normativa, all'80%.*

#### Esempio

- *Impresa riceve fattura per rifornimento carburante di autovettura a uso promiscuo di Euro 60 più Iva 22% per Euro 13,20, totale Euro 73,20.*

*L'Iva detraibile sarà pari al 40%, e quindi a Euro 5,28, mentre si avrà Iva non detraibile per Euro 7,92 (ossia il rimanente 60% dell'imposta).*

*La contabilizzazione sarà:*

|                       |   |                        |       |
|-----------------------|---|------------------------|-------|
| Diversi               | a | DEBITI VERSO FORNITORI | 73,20 |
| SPESE CARB. AUTOVETT. |   |                        | 67,92 |
| IVA A CREDITO         |   |                        | 5,28  |

*Nel conto "Spese Carb. Autovetture", analogamente a quanto visto nell'esempio precedente, si imputano anche gli Euro 7,92 di Iva non detraibile.*

*Il costo di Euro 67,92, comprensivo della quota di Iva non detraibile, a livello di imposte dirette sarà deducibile nella misura del 20%.*

## **2) Iva non detraibile come costo generale di esercizio, quindi non di diretta imputazione al costo del bene/servizio a cui si riferisce**

L'Iva non detraibile è contabilizzata autonomamente, come spesa generale con collocazione nel conto economico alla voce B.14.

In questa casistica vi rientra l'indetraibilità causata dal calcolo del pro rata generale di detraibilità, ossia il caso in cui il soggetto passivo ponga in essere sia operazioni imponibili che operazioni esenti Iva.

Proprio per questo motivo l'Iva non detraibile non può essere considerata costo afferente alla singola operazione, ma costo legato alla "generalità" delle operazioni dell'impresa.

In presenza di pro rata, si deve procedere come segue:

1. durante l'anno si procede alla liquidazione dell'Iva periodica, in via provvisoria, sulla base della percentuale emersa nella dichiarazione Iva dell'anno precedente; utilizzando questa percentuale, come detto provvisoria, si procede quindi a contabilizzare l'Iva non detraibile come costo generale.
2. Nell'ambito delle operazioni di chiusura del bilancio, una volta determinata la percentuale definitiva di detraibilità emersa della dichiarazione Iva dell'anno di riferimento, si deve rettificare il costo generale costituito dall'Iva non detraibile sulla base del nuovo valore definitivo.

## Esempio

- L'impresa Alfa Srl acquista nell'anno 2022 con fattura merci per Euro 10.000 e Iva al 22% per Euro 2.200, totale fattura Euro 12.200.

Poiché Alfa Srl pone abitualmente in essere operazioni imponibili ed operazioni esenti, procede alle liquidazioni periodiche mensili sulla base della percentuale provvisoria di indetraibilità da pro-rata, derivante dall'anno precedente, in questo esempio pari per ipotesi al 40%.

Si ha quindi:

- Iva non detraibile (provvisoriamente) per  $2.200 \times 60\% =$  Euro 1.320
- Iva detraibile (provvisoriamente) per la parte rimanente, e quindi Euro 880.

La contabilizzazione della fattura a libro giornale sarà:

|                  |   |                        |        |
|------------------|---|------------------------|--------|
| Diversi          | a | DEBITI VERSO FORNITORI | 12.200 |
| MERCI C/ACQUISTI |   |                        | 10.000 |
| IVA INDETRAIBILE |   |                        | 1.320  |
| IVA A CREDITO    |   |                        | 880    |

Come si può notare, si è proceduto questa volta a contabilizzare l'Iva non detraibile in un conto di costo autonomo, denominato "Iva non detraibile", che trova collocazione nel conto economico come spesa generale alla voce B.14.

- Si ipotizzi che Alfa Srl acquisti poi, sempre nell'anno 2022, con fattura prestazioni di assistenza software per Euro 2.000 e Iva al 22% per Euro 440, totale fattura Euro 2.440.

Sulla scorta di quanto visto prima, siccome Alfa Srl pone abitualmente in essere operazioni imponibili ed operazioni esenti, procede alle liquidazioni periodiche mensili sulla base della percentuale provvisoria del 40% di indetraibilità da pro-rata, derivante dall'anno precedente, e quindi per questa fattura:

- Iva non detraibile (provvisoriamente) per  $440 \times 60\% =$  Euro 264
- Iva detraibile (provvisoriamente) per la parte rimanente, e quindi Euro 176.

La contabilizzazione della fattura a libro giornale sarà:

|                  |   |                        |       |
|------------------|---|------------------------|-------|
| Diversi          | a | DEBITI VERSO FORNITORI | 2.440 |
| ASSIST.SOFTWARE  |   |                        | 2.000 |
| IVA INDETRAIBILE |   |                        | 264   |
| IVA A CREDITO    |   |                        | 176   |

Come visto nella fattura di acquisto merci, si è proceduto a contabilizzare l'Iva non detraibile nel medesimo conto di costo autonomo, denominato "Iva non detraibile".

- Si ipotizzi che successivamente, in sede di compilazione della dichiarazione dell'Iva dell'anno 2022, si determini il valore definitivo della percentuale di pro-rata di detraibilità, e che sia pari al 55%, e non più 40% (che derivava dall'anno precedente).

Come detto, si procede alla rettifica di quanto contabilizzato sulla base di questo valore definitivo che porta a una maggiore detrazione sulle operazioni di acquisti, e nel nostro esempio:

- aumentando il valore dell'Iva a credito, per Euro 330 relativamente la prima fattura, e per Euro 66 relativamente la seconda fattura;
- e contemporaneamente diminuendo il valore di quanto contabilizzato a costo nel conto "Iva indetraibile", sempre per Euro 330 e Euro 66,

in quanto l'Iva detraibile sulle due fatture in questione è ora pari a  $(2.200 \times 55\%) + (440 \times 55\%) =$  Euro 1.452.

Ipotizzando, per semplicità, che siano solo queste due operazioni di acquisto da rettificare, la scrittura contabile di rettifica sarà la seguente:

|               |   |                  |       |
|---------------|---|------------------|-------|
| IVA A CREDITO | a | IVA INDETRAIBILE | 1.452 |
|---------------|---|------------------|-------|

# Le rimanenze di magazzino: tra OIC 13, OIC 23 e disposizioni del codice civile

A cura della Redazione

Durante lo svolgimento dell'attività aziendale vi sono beni prodotti, o acquistati da terzi, che non riescono ad essere venduti. Allo stesso modo è possibile che alcuni fattori produttivi materiali vengano utilizzati in cicli produttivi da svolgersi in annualità future. In tutti questi casi è necessario "misurare" tali beni, sia dal punto di vista quantitativo, che da quello del loro valore. Il processo di conta e di valorizzazione delle giacenze prende il nome di inventario di magazzino e rappresenta un adempimento obbligatorio per la chiusura del bilancio annuale d'esercizio.

## CLASSIFICAZIONE E RAPPRESENTAZIONE IN BILANCIO

Le rimanenze di magazzino sono beni destinati alla vendita, o beni destinati ad essere utilizzati nel processo produttivo aziendale, che rimangono in giacenza alla chiusura dell'esercizio.

In bilancio, le rimanenze trovano la loro allocazione sia nell'attivo di stato patrimoniale, nel quale rappresentano l'insieme dei beni presenti nei magazzini dell'impresa alla data di chiusura dell'esercizio, sia nel conto economico, dove vengono contabilizzate nel valore della produzione o nei costi della produzione a seconda della loro natura.

L'articolo 2424 del Codice civile, che disciplina la struttura rigida dello stato patrimoniale, classifica le scorte di magazzino nella macroclasse C), suddividendole nelle seguenti categorie:

- 1) **materie prime**, cioè i materiali che vengono utilizzati nel processo di trasformazione fisico-tecnica (ad esempio la plastica o il legno); **materie sussidiarie**, che sono degli elementi di minore importanza, accessori rispetto alle materie prime (tipo chiodi o viti); **materie di consumo**, che si caratterizzano per il fatto che vengono utilizzate e consumate durante il processo produttivo (lubrificanti) o per il fatto che si riferiscono a materiali non correlati al processo produttivo (si pensi ad esempio alle matite o alle penne);
- 2) **prodotti in corso di lavorazione**, cioè beni di produzione interna ma che risultano essere incompleti alla chiusura dell'esercizio; **semilavorati**, che sono parti di bene complete che possono essere vendute ai fornitori e possono essere utilizzate in successivi processi produttivi;
- 3) **lavori in corso su ordinazione**, che rappresentano contratti di appalto, spesso di durata superiore all'esercizio, stipulati per la realizzazione di un bene unitario (nave, ponte);
- 4) **prodotti finiti**, ossia beni pronti per la vendita ma che risultano essere ancora nelle scorte di magazzino; **merci**, che, come i prodotti finiti, sono destinate alla vendita ma che non hanno subito lavorazioni o processi produttivi;
- 5) **acconti** che si riferiscono agli anticipi corrisposti ai fornitori per beni facenti parte delle rimanenze di magazzino.

Per quanto attiene invece la rappresentazione delle rimanenze nel conto economico, l'articolo 2425 c.c. fornisce la seguente classificazione:

A2) variazione del magazzino di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;

A3) variazione delle rimanenze dei lavori in corso su ordinazione;

B11) variazione delle rimanenze di materie prime, sussidiarie e di merci.

Con il termine variazione si identifica la differenza tra le rimanenze finali e le esistenze iniziali. Se il risultato è positivo, nei primi due casi la rimanenza sarà collocata con un segno "+", mentre nell'ultimo caso sarà collocata con il segno "-". Se invece il risultato è negativo, nei primi due casi la rimanenza sarà collocata con un segno "-", mentre nell'ultimo caso sarà collocata con il segno "+".

## PRINCIPI GENERALI DI VALUTAZIONE

Secondo l'OIC 13, paragrafo 16, «*i beni rientranti nelle rimanenze di magazzino sono rilevati inizialmente alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene acquisito*». Nella maggior parte dei casi tale fattispecie si verifica quando avviene il trasferimento della proprietà e cioè:

- per i beni **mobili**, alla data di **spedizione** o di **consegna** della merce;
- per i beni **immobili**, alla data di **stipulazione del contratto** di compravendita.

Un'eccezione riguarda il contratto di vendita con riserva di proprietà *ex art. 1523 c.c.*, secondo il quale il compratore acquista la proprietà della cosa con il pagamento dell'ultima rata del prezzo e assume i rischi dal momento della consegna.

Per quanto attiene invece agli acconti ai fornitori sono «*rilevati inizialmente alla data in cui sorge l'obbligo al pagamento degli importi o al momento in cui viene versato*». (OIC 13 paragrafo 19).

Secondo l'articolo 2426, comma 1, numero 9 del Codice civile «*le rimanenze, i titoli e le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni sono iscritti al costo di acquisto o di produzione..., ovvero al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se inferiore...*». Per quanto attiene il costo di acquisto, insieme ad esso vengono imputati anche i costi accessori, siano essi **diretti** (trasporto, installazione) o **indiretti**, imputando la quota parte di costo afferente al prodotto. In caso di valutazione di beni prodotti internamente all'azienda, al fine di definire il corretto costo di produzione sarà opportuno riferirsi ad uno dei successivi criteri:

- 1) il **direct costing**, in cui vengono considerati i soli costi direttamente imputabili al prodotto quali materie prime e manodopera diretta;
- 2) il **full costing**, in cui vengono considerati, oltre ai costi direttamente imputabili, anche quota parte delle spese generali di produzione che, secondo l'OIC 13 paragrafi 26 e 27 possono essere:
  - fisse, cioè spese che rimangono relativamente costanti al variare del volume di produzione (ad esempio, le quote di ammortamento);
  - variabili, cioè spese variano più o meno proporzionalmente rispetto al volume di produzione (ad esempio la manodopera indiretta).

Per la valutazione al valore di mercato, essa varia in funzione della tipologia di rimanenza. Infatti:

- le materie prime, sussidiarie e semilavorati vengono valutate al **costo di sostituzione** cioè al costo di riacquisto o di riproduzione che viene effettuato a normali condizioni di mercato;
- le merci, i prodotti finiti e i prodotti in corso di lavorazione vengono valutati al **valore netto di realizzo** cioè al prezzo di vendita presente in quel determinato momento sul mercato.

Per i prodotti in corso su ordinazione il Codice civile prevede un'eccezione alla regola del costo e del valore di mercato e consente l'applicazione del:

- **metodo della percentuale di completamento**, che stima la rimanenza oggetto di valutazione tramite una percentuale del prezzo finale di vendita, come stabilito dall'articolo 2426 c.c., comma 1, numero 11 («*i lavori in corso su ordinazione possono essere iscritti sulla base dei corrispettivi contrattuali maturati con ragionevole certezza*»);

- **metodo della commessa completata** nel quale le rimanenze vengono valutate al costo. A conclusione dei lavori verranno rilevati i ricavi, conseguiti grazie all'ultimazione dei lavori.

È doveroso, infine, fare alcune precisazioni in merito alla **capitalizzazione degli oneri finanziari**, ai **contributi in conto esercizio** e alla **svalutazione delle rimanenze**.

Per la prima fattispecie l'**OIC 13 al paragrafo 39** specifica che «*gli oneri finanziari sono generalmente esclusi dalla determinazione del costo delle rimanenze. La capitalizzazione degli oneri finanziari è ammessa solo con riferimento a beni che richiedono un periodo di produzione significativo. Il limite della capitalizzazione degli oneri finanziari è rappresentato dal valore realizzabile del bene desumibile dall'andamento del mercato*». Tale fattispecie si può verificare quando un'impresa produce dei beni che necessitano di un processo di maturazione o di invecchiamento anche pluriennale (si pensi ai vini, ai formaggi oppure ai salumi).

Per quanto attiene ai contributi in conto esercizio l'**OIC 13, paragrafo 14**, specifica che quelli ricevuti per l'acquisto di beni facenti parte delle rimanenze sono contabilizzati nel conto economico nella voce A5 «*altri ricavi e proventi*». I costi per l'acquisto dei beni sono invece contabilizzati nella voce B6 negli «*acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci*» al lordo dei contributi in conto esercizio ricevuti. La variazione delle rimanenze trova allocazione nella voce A2 (afferente al valore della produzione) o nella voce B11 (afferente ai costi della produzione) a seconda della natura della rimanenza per la quale è stato erogato il contributo.

Per quanto poi riguarda la **svalutazione delle rimanenze**, il principio OIC 13, paragrafo 13, precisa che sono rilevate a **rettifica diretta o indiretta** dei valori che vengono iscritti nell'attivo di stato patrimoniale. Se al termine dell'esercizio successivo vengono meno i motivi che hanno portato alla svalutazione, i ripristini di valore determinano un incremento delle rimanenze finali **nei limiti** del costo originariamente sostenuto.

## VALUTAZIONE DEI BENI FUNGIBILI E NON FUNGIBILI

Nel processo di valutazione delle rimanenze finali bisogna, innanzitutto, distinguere tra beni non fungibili e fungibili.

Per quanto riguarda la prima categoria essa fa riferimento a qualsiasi tipologia di oggetto che sia dotato di caratteristiche intrinseche e qualità **uniche** o **irripetibili** come quadri, macchine, gioielli. In tal caso l'unico metodo di valutazione praticabile è quello a **costi specifici** cioè quello che recepisce l'effettivo costo di acquisto del singolo bene.

Per quanto riguarda i beni fungibili, ossia tutti quei beni che sono tra loro sostituibili con altri della stessa natura e tipologia, si possono utilizzare tre metodi di valutazione (OIC 13 paragrafo 45):

- metodo del costo medio ponderato (per periodo o per movimento);
- metodo FIFO (primo entrato primo uscito);
- metodo LIFO (ultimo entrato primo uscito).

I principi contabili richiedono che venga applicata la stessa metodologia per ogni categoria di beni in rimanenza, mentre è possibile cambiare metodologia laddove cambino le categorie dei beni da valutare. In sostanza, non posso utilizzare il metodo FIFO e il metodo LIFO all'interno di beni facente parte delle materie prime ma posso applicare, ad esempio, il costo medio ponderato per le materie prime e il LIFO per i prodotti finiti.

Per quanto attiene il **costo medio ponderato**:

- nel caso della variante «per periodo» si calcola la media dei prezzi di acquisto dei beni ponderata per le quantità acquistate;
- nel caso della variante «per movimento» si calcola il costo medio ponderato ogni volta che viene effettuato un nuovo acquisto.



Facciamo un esempio. Si ipotizzi l'uso del costo medio ponderato per movimento nella tabella che segue:

| Data del movimento di magazzino (carico-scarico) | Quantità | Costo Unitario | Ammontare | Costo medio |
|--|----------|----------------|-----------|-------------|
| 1° gennaio (rimanenza da anno precedente)        | 700      | 1              | 700       | 1           |
| Acquisto 30 aprile                               | 1.500    | 1,5            | 2.250     |             |
| Calcolo nuovo costo medio                        | 2.200    |                | 2.950     | 1,3409      |
| Scarico 10 giugno                                | -900     |                |           |             |
| Rimanenza  | 1.300    | 1,3409         | 1.743,18  |             |
| Acquisto 7 luglio                                | 2.000    | 2,0            | 4.000     |             |
| Calcolo nuovo costo medio                        | 3.300    |                | 5.743,18  | 1,7404      |
| scarico 20 ottobre                               | -2.200   |                |           |             |
|  | 1.100    | 1,7404         |           |             |
| Rimanenza 31 dicembre                            | 1.100    | 1,7404         | 1.914,39  |             |

Il valore unitario della rimanenza sarà:  $1.914,39/1.100 = 1,7404$

Nella variante "per movimento", con prezzi d'acquisto crescenti, il valore delle rimanenze risulta superiore rispetto alla variante "per periodo".

Per quanto riguarda il **metodo FIFO** esso ipotizza che si scarichino i beni che sono disponibili in magazzino da più tempo rispetto a quelli acquistati più recentemente.

Di seguito viene proposta un'esemplificazione del metodo FIFO.

| Data del movimento di magazzino (carico-scarico) | Quantità | Costo Unitario      | Ammontare |
|--|----------|---------------------|-----------|
| 1° gennaio (rimanenza da anno precedente)        | 700      | 1,00                | 700       |
| Acquisto 30 aprile                               | 1.500    | 1,50                | 2.250     |
| Calcolo nuovo costo medio                        | 2.200    |                     | 2.950     |
| Scarico 10 giugno                                | -900     | 700x1<br>200x1,5    | -1.000    |
| Rimanenza  | 1.300    |                     | 1.950     |
| Acquisto 7 luglio                                | 2.500    | 2,00                | 5.000     |
| Calcolo nuovo costo medio                        | 3.800    |                     | 6.950     |
| scarico 20 ottobre                               | -2.000   | 1.300x1,50<br>700x2 | -3.350    |
| Rimanenza 31 dicembre                            | 1.800    |                     | 3.600     |

Il valore unitario della rimanenza sarà  $3.600/1.800 = 2,00$

Infine, per quanto concerne il **metodo LIFO** esistono due varianti:

- metodo LIFO a variante continua, nella quale i beni acquistati per ultimi saranno i primi a uscire dal magazzino;
- metodo LIFO a variante a scatti in cui:
  - durante il primo esercizio viene applicato il costo medio ponderato;

- nell'esercizio successivo:
  - a) se c'è stato un **aumento** tra la quantità del bene in rimanenza e quella dell'esercizio precedente si valuta la quantità preesistente come nell'esercizio precedente, mentre l'incremento viene valutato al costo medio ponderato;
  - b) se c'è stata una **diminuzione** il valore delle rimanenze dell'esercizio precedente viene ridotto proporzionalmente.

Si riporta un esempio del metodo LIFO a variante continua.

| Data del movimento di magazzino<br>(carico-scarico) | Quantità | Costo Unitario | Ammontare |
|---|----------|----------------|-----------|
| 1° gennaio (rimanenza da anno precedente)           | 700      | 1,00           | 700       |
| Acquisto 30 aprile                                  | 1.500    | 1,50           | 2.250     |
| Calcolo nuovo costo medio                           | 2.200    |                | 2.950     |
| Scarico 10 giugno                                   | -900     | 600*1,5        | -900      |
|   |          |                |           |
| Rimanenza   | 1.300    |                | 2.050     |
| Acquisto 7 luglio                                   | 2.500    | 2,00           | 5.000     |
| Calcolo nuovo costo medio                           | 3.800    |                | 7.050     |
| scarico 20 ottobre                                  | -2.000   | 2000*2         | -4.000    |
|   |          |                |           |
| Rimanenza 31 dicembre                               | 1.800    |                | 3.050     |

Valore unitario della rimanenza:  $3.050/1.800 = 1,6944$

Alla luce di quanto sopra, considerando una situazione di mercato che prevede prezzi dei beni crescenti, si possono effettuare le seguenti riflessioni:

- il criterio LIFO consente una valutazione più prudente delle rimanenze, poiché in tale metodo sono i prodotti che vengono acquistati più recentemente a fuoriuscire per primi dal magazzino;
- il criterio LIFO opera una sistematica sottovalutazione del valore delle rimanenze espresse in bilancio. Tale metodo tuttavia, determina un incremento maggiore sul costo del venduto, poiché valuta gli scarti di magazzino a un prezzo più elevato.

### SCRITTURE CONTABILI

Nella contabilità, la rilevazione delle rimanenze verrà effettuata alla fine di ogni esercizio (solitamente al 31.12). All'inizio dell'esercizio successivo verranno poi evidenziate le esistenze iniziali.

Facciamo un esempio. La società Rossi Srl con esercizio coincidente con l'anno solare rileva a fine anno rimanenze finali di merci per € 2.500.000. All'inizio dell'esercizio successivo provvederà a rilevare le esistenze iniziali.

|   |           |
|---|-----------|
| <i>al 31.12.X si rilevano le rimanenze finali di merci<br/>merci (SP) a merci c/rimanenze finali (CE)</i>       | 2.500.000 |
| <i>al 01.01.X+1 si rilevano le esistenze iniziali di merci<br/>merci c/esistenze iniziali (CE) a merci (SP)</i> | 2.500.000 |

**INFORMAZIONI DA FORNIRE IN NOTA INTEGRATIVA**

L'informativa da fornire in nota integrativa sulle rimanenze di magazzino prevede che venga evidenziato:

- il criterio utilizzato per la valutazione delle rimanenze (articolo 2427 n. 1 c.c.);
- le variazioni che si sono verificate nella consistenza delle altre voci dell'attivo e del passivo (articolo 2427 n. 4 c.c.);
- l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo, separatamente per ogni voce (articolo 2427 n. 8 c.c.);
- il calcolo del valore dei beni fungibili a rimanenza (articolo 2426 n. 10 c.c.);
- quando si effettua un **cambiamento** del criterio di valutazione, le motivazioni che hanno portato a tale modifica e l'impatto originatosi sullo stato patrimoniale e sul conto economico (articolo 2423-bis, comma 2 c.c.).

Ci sono poi delle **informazioni complementari** da fornire in nota integrativa nel caso in cui le informazioni richieste da specifiche disposizioni di legge non siano sufficienti a dare una rappresentazione veritiera e corretta al bilancio (**articolo 2423 comma 3 c.c.**). Nello specifico si tratta di fornire informazioni sui:

- criteri applicati per la **svalutazione** al valore di mercato;
- qualsiasi **gravame** imposto sulle rimanenze (pegno, ipoteca).

Nel caso particolare dei lavori in corso su ordinazione, l'**OIC 23 al paragrafo 99** sottolinea che devono essere indicati in nota integrativa, allorquando assumono rilevanza al fine della citata rappresentazione veritiera e corretta, i seguenti elementi:

- gli effetti degli aggiornamenti dei preventivi;
- l'ammontare delle altre richieste di corrispettivi aggiuntivi;
- la distinzione tra anticipi e acconti;
- per le società appaltatrici partecipanti a consorzi, l'elenco con relativa descrizione, delle significative partecipazioni ai consorzi stessi, con l'indicazione della quota di partecipazione, delle clausole che comportano significativi impegni e dei lavori ottenuti dai consorzi o affidati ai consorzi.

# Il “nuovo” Registro dei Titolari Effettivi

A cura della **Redazione**

---

**Lo scorso 9 giugno è entrato in vigore il “Regolamento recante disposizioni in materia di comunicazione, accesso e consultazione dei dati e delle informazioni relativi alla titolarità effettiva di imprese dotate di personalità giuridica, di persone giuridiche private, di trust produttivi di effetti giuridici rilevanti ai fini fiscali e di istituti giuridici affini al trust”**: si tratta del decreto interministeriale MEF/MISE n. 55 dell’11 marzo 2022, con cui si dà avvio all’iter per l’attuazione del nuovo “Registro dei Titolari Effettivi”, che come vedremo necessita ancora di provvedimenti attuativi per il varo definitivo.

**Con l’occasione siamo già però in grado di cogliere la portata del nuovo adempimento, che impatta sia sulle società di capitali e gli altri soggetti individuati come vedremo, ma anche sui professionisti in quanto obbligati ad osservare le disposizioni in materia di “antiriciclaggio”.**

Prima di entrare nel dettaglio del nuovo adempimento, la cui decorrenza non è ancora individuabile in funzione, come si dirà nel prosieguo, dell’emanazione di un apposito decreto con cui si attesterà l’operatività del sistema di comunicazione, è quanto mai opportuno ricordare che il nuovo “Registro” discende direttamente dalla previsione contenuta nella norma antiriciclaggio (D.Lgs. n. 231/2007), e precisamente nell’art. 21 che ha previsto l’obbligo, per taluni soggetti, di comunicare le informazioni sulla titolarità effettiva di persone giuridiche e trust al Registro delle imprese, per via telematica e in esenzione dall’imposta di bollo, ai fini della conservazione in apposita sezione.

E, ancor prima, vale la pena ricordare brevemente le regole sulla titolarità effettiva, uno degli aspetti più importanti nell’ambito del processo di adeguata verifica, che vuole che siano individuati oltre al cliente e all’esecutore, anche i titolari effettivi, pena l’impossibilità di eseguire correttamente l’adeguata verifica medesima, con il conseguente obbligo di astenersi dal compimento dell’incarico professionale conferito al Professionista (e valutare peraltro la necessità di fare una segnalazione di operazione sospetta).

## IL TITOLARE EFFETTIVO

Secondo le indicazioni contenute nelle Regole Tecniche, il Professionista in quanto soggetto obbligato deve, tra le altre cose, identificare il titolare effettivo e verificare la sua identità attraverso l’adozione di misure proporzionate al rischio ivi comprese, con specifico riferimento alla titolarità effettiva di persone giuridiche, trust e altri istituti e soggetti giuridici affini, le misure che consentano di ricostruire, con ragionevole attendibilità, l’assetto proprietario e di controllo del cliente.

Ai fini dell’identificazione del titolare effettivo, il Professionista chiede al cliente le informazioni e i dati a tal fine necessari (nome e cognome, luogo e data di nascita, residenza, codice fiscale) tramite qualsiasi mezzo ritenuto idoneo, tipicamente con la dichiarazione che il cliente sottoscrive sotto la propria responsabilità. Si ricorda che il soggetto obbligato non è tenuto ad acquisire copia del documento d’identità del titolare effettivo.

Per determinare il titolare effettivo nelle società di capitali, i criteri da adottare sono i seguenti:

- a) costituisce indicazione di proprietà diretta la titolarità di una partecipazione superiore al 25% del capitale del cliente, detenuta da una persona fisica;
- b) costituisce indicazione di proprietà indiretta la titolarità di una percentuale di partecipazioni superiore al 25% del capitale del cliente, posseduto per il tramite di società controllate, società fiduciarie o per interposta persona.

Nelle ipotesi in cui l'esame dell'assetto proprietario non consenta di individuare in maniera univoca la persona fisica o le persone fisiche cui è attribuibile la proprietà diretta o indiretta dell'Ente, il titolare effettivo coincide con la persona fisica o le persone fisiche cui, in ultima istanza, è attribuibile il controllo del medesimo in forza:

- a) del controllo della maggioranza dei voti esercitabili in assemblea ordinaria;
- b) del controllo di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante in assemblea ordinaria;
- c) dell'esistenza di particolari vincoli contrattuali che consentano di esercitare un'influenza dominante.

Qualora infine l'applicazione dei sopra indicati criteri non consenta di individuare univocamente uno o più titolari effettivi, il titolare effettivo coincide con la persona fisica o le persone fisiche titolari di poteri di amministrazione o direzione della società.

Vi sono, inoltre, disposizioni specifiche in caso di associazioni, fondazioni, trust che così possono essere riassunte:

- 1) persone giuridiche private ex D.P.R. n. 361/2000: sono cumulativamente individuati, come titolari effettivi:
  - a) i fondatori, ove in vita;
  - b) i beneficiari, quando individuati o facilmente individuabili;
  - c) i titolari di funzioni di direzione e amministrazione (fondazioni, associazioni riconosciute, ecc.);
- 2) trust: i titolari effettivi si identificano (da ritenersi cumulativamente) nel fondatore (se ancora in vita), fiduciario o fiduciari, nel guardiano ovvero in altra persona per conto del fiduciario, ove esistenti, nei beneficiari o classe di beneficiari (che possono essere beneficiari del reddito o beneficiari del fondo o beneficiari di entrambi) e nelle altre persone fisiche che esercitano il controllo sul trust o sui beni conferiti nel trust attraverso la proprietà diretta, indiretta o altri mezzi.

## IL NUOVO “REGISTRO”: MODALITÀ E TERMINI DELLE COMUNICAZIONI

Tanto opportunamente ricordato, in relazione al nuovo adempimento in commento, e in particolare per ciò che attiene alle modalità comunicative l'art. 3 del Regolamento dispone testualmente:

- 1) Gli amministratori delle imprese dotate di personalità giuridica e il fondatore, ove in vita, oppure i soggetti cui è attribuita la rappresentanza e l'amministrazione delle persone giuridiche private comunicano all'Ufficio del Registro delle imprese della Camera di Commercio territorialmente competente i dati e le informazioni relativi alla titolarità effettiva, acquisiti ai sensi dell'art. 22, commi 3 e 4, del D.Lgs. 231/2007, per la loro **iscrizione** e conservazione nella sezione autonoma del registro delle imprese.
- 2) Il fiduciario di trust o di istituti giuridici affini comunica all'ufficio del registro delle imprese della Camera di Commercio territorialmente competente i dati e le informazioni relativi alla titolarità effettiva, acquisiti ai sensi dell'art. 22, comma 5, del citato decreto 231, per la loro **iscrizione** e conservazione nella sezione speciale del Registro delle imprese.
- 3) I soggetti di cui ai commi 1 e 2 comunicano **eventuali variazioni** dei dati e delle informazioni relativi alla titolarità effettiva entro 30 giorni dal compimento dell'atto che dà luogo a variazione.

Gli stessi soggetti comunicano annualmente la **conferma** dei dati e delle informazioni, entro 12 mesi dalla data della prima comunicazione o dall'ultima comunicazione della loro variazione o dall'ultima conferma. Le imprese dotate di personalità giuridica possono effettuare la conferma contestualmente al deposito del bilancio. Delle avvenute comunicazioni è rilasciata contestuale ricevuta.

I dati e le informazioni relative alla titolarità effettiva, inviati al Registro delle imprese della Camera di Commercio territorialmente competente, saranno iscritti e conservati rispettivamente:

- nella sezione autonoma, riservata alle imprese dotate di personalità giuridica e alle persone giuridiche private;
- nella sezione speciale, riservata ai trust e istituti giuridici affini.

La norma prevede come gli adempimenti in esame siano effettuati con l'ausilio d' idoneo sistema informatico predisposto dal gestore (InfoCamere S.C.p.A, che gestisce per conto delle Camere di Commercio il sistema informativo nazionale). Sul punto si segnala che, nell'attesa che il MISE dia il via libera attestando l'operatività, è già pronto il portale tramite cui verranno gestite tutte le necessarie attività di comunicazione, consultazione, e accreditamento (<https://titolareeffettivo.registroimprese.it>).

## IL NUOVO “REGISTRO”: LA DECORRENZA DELLA PRIMA COMUNICAZIONE

Allo stato attuale, mancando ancora una serie di provvedimenti attuativi, non si può ancora definire un termine entro cui fare la prima comunicazione.

È necessario, infatti, affinché si possa concretamente procedere, attendere che si completi il seguente iter:

- 1) predisposizione, entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto (entro il 9 luglio 2022; termine spirato), di un disciplinare tecnico, sottoposto alla verifica preventiva del Garante per la protezione dei dati personali, volto a definire misure tecniche e organizzative idonee a garantire un livello di sicurezza adeguato al rischio, ai sensi dell'art. 32, Regolamento 27.4.2016, n. 2016/679/UE, e della vigente normativa nazionale in materia di protezione dei dati personali (D.Lgs. 30 giugno 2003, n. 196);
- 2) adozione ed entrata in vigore, entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto (entro l'8 agosto 2022; termine spirato), di un decreto del Ministro dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, per individuare e successivamente modificare e aggiornare le voci e gli importi dei diritti di segreteria della Camera di Commercio per gli adempimenti previsti per l'istituzione della Sezione autonoma e della sezione speciale del Registro delle imprese e per l'accesso alle stesse;
- 3) pubblicazione in Gazzetta Ufficiale, entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto (entro l'8 agosto 2022; termine spirato) e, in ogni caso, successivamente alla predisposizione del disciplinare tecnico, del provvedimento del Ministero dello Sviluppo economico che attesta l'operatività del sistema di comunicazione dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva.

L'adempimento, in entrambi i casi, potrà essere effettuato mediante compilazione telematica del Modello di comunicazione unica di impresa, adottato con il D.D. 19 novembre 2009 del Ministero dello Sviluppo economico, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 282 del 3 dicembre 2009, che sarà sottoscritto dal legale rappresentante del soggetto obbligato con firma digitale.

Evidenziato l'iter normativo che, ripetiamo, allo stato attuale manca ancora dei passaggi di cui sopra, vediamo in dettaglio i termini di esecuzione:

### **Prima comunicazione (o iscrizione successiva alla data di decorrenza dell'obbligo)**

La prima comunicazione dovrà quindi avvenire entro i 60 giorni successivi alla pubblicazione del provvedimento MISE che attesta l'operatività del sistema di comunicazione dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva. Successivamente, le imprese dotate di personalità giuridica e le persone giuridiche private costituite dopo alla data dell'ultimo provvedimento del MISE, dovranno effettuare la comunicazione dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva, nella sezione autonoma, entro 30 giorni dall'iscrizione nei rispettivi registri (Registro delle imprese, per le prime, e Registro regionale delle persone giuridiche private, per le seconde).

I trust e gli istituti giuridici affini, la cui costituzione sia successiva alla stessa data, dovranno provvedere alla comunicazione dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva, nella sezione speciale, entro 30 giorni dalla loro costituzione.

### **Variazioni**

In relazione alle variazioni dei dati e delle informazioni relativi alla titolarità effettiva, il termine individuato è di 30 giorni dal compimento dell'atto che dà luogo alla variazione.

### Conferma

In relazione alla comunicazione di conferma dei dati, i soggetti obbligati devono comunicare, con cadenza annuale, la conferma dei dati e delle informazioni, entro 12 mesi:

- dalla data della prima comunicazione, se non sono intervenute variazioni;
- dalla data dell'ultima comunicazione di variazione dati del/dei titolare/i effettivo/i;
- dalla data dell'ultima conferma.

Come si è già detto, una facilitazione è prevista per le imprese dotate di personalità giuridica (spa, srl, sapa, coop) che potranno effettuare la conferma contestualmente al deposito del bilancio.

Tutti i termini predetti, relativi a iscrizione, variazione e conferma annuale, sono per espressa indicazione normativa (art. 3, comma 8) perentori, e quindi tassativi.

In relazione agli aspetti sanzionatori, la CCIAA territorialmente competente provvede all'accertamento e alla contestazione della violazione dell'obbligo di comunicazione dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva e all'irrogazione della relativa sanzione amministrativa, ai sensi dell'art. 2630, c.c., che recita:

*“Chiunque, essendovi tenuto per legge a causa delle funzioni rivestite in una società o in un consorzio, omette di eseguire, nei termini prescritti, denunce, comunicazioni o depositi presso il registro delle imprese, è punito con la sanzione amministrativa pecuniaria da 103 euro a 1.032 euro. Se la denuncia, la comunicazione o il deposito avvengono nei trenta giorni successivi alla scadenza dei termini prescritti, la sanzione amministrativa pecuniaria è ridotta ad un terzo”.*

Superati i 30 giorni successivi alla scadenza, si applica quanto previsto dall'art. 16, Legge 24 novembre 1981, n. 689: è ammesso il pagamento di una somma in misura ridotta, pari alla terza parte del massimo della sanzione prevista per la violazione commessa ( $1/3$  di Euro 1.032 = 344 Euro) o, se più favorevole e qualora sia stabilito il minimo della sanzione edittale, pari al doppio del relativo importo (doppio del minimo  $103 \times 2 = 206$  Euro), oltre alle spese del procedimento, entro il termine di 60 giorni dalla contestazione immediata o, se questa non vi è stata, dalla notificazione degli estremi della violazione.

### I DATI E LE INFORMAZIONI OGGETTO DI COMUNICAZIONE

In relazione ai dati, la comunicazione dovrà contenere:

- 1) i dati identificativi e la cittadinanza delle persone fisiche indicate come titolare effettivo;
- 2) per le imprese dotate di personalità giuridica:
  - l'entità della partecipazione al capitale dell'Ente da parte della persona fisica indicata come titolare effettivo;
  - ove il titolare effettivo non sia individuato in forza dell'entità della partecipazione di cui al punto 1), le modalità di esercizio del controllo ovvero, in ultima istanza, i poteri di rappresentanza legale, amministrazione o direzione dell'Ente, esercitati dalla persona fisica indicata come titolare effettivo;
- 3) per le persone giuridiche private, il codice fiscale e, anche nel caso di eventuali successive variazioni:
  - la denominazione dell'Ente;
  - la sede legale e, ove diversa da quella legale, la sede amministrativa dell'Ente;
  - l'indirizzo di posta elettronica certificata;
- 4) relativamente ai trust e agli istituti giuridici affini, il codice fiscale e, anche nel caso di eventuali successive variazioni:
  - la denominazione del trust o dell'istituto giuridico affine;
  - la data, il luogo e gli estremi dell'atto di costituzione del trust o dell'istituto giuridico;
- 5) l'eventuale indicazione delle circostanze eccezionali, ai fini dell'esclusione dell'accesso alle informazioni sulla titolarità effettiva, nonché l'indicazione di un indirizzo di posta elettronica per ricevere le comunicazioni nella qualità di controinteressato;
- 6) la dichiarazione di responsabilità e consapevolezza in ordine alle sanzioni previste dalla legislazione penale

e dalle leggi speciali in materia di falsità degli atti e delle dichiarazioni rese; tale dichiarazione dovrà essere firmata digitalmente dal soggetto obbligato.

Stante la necessità di sottoscrizione digitale della pratica e della dichiarazione testé citata, si raccomanda il monitoraggio di un dispositivo di firma digitale in corso di validità nel momento in cui si dovrà predisporre la pratica. Si tenga in debita considerazione che i professionisti, nella loro qualità di consulenti delle società o degli enti obbligati alla presentazione delle pratiche, potranno agire unicamente come delegati per la presentazione, ma non potranno sottoscrivere le comunicazioni come procuratori, secondo le informazioni in possesso allo stato attuale.

## ACCESSO ALLE INFORMAZIONI SULLA TITOLARITÀ EFFETTIVA

Il Regolamento si occupa operativamente degli accessi agli artt. 5, 6 e 7, rispettivamente con riferimento alle autorità, ai soggetti obbligati, e agli altri soggetti.

Ai sensi dell'art. 21, comma 2, D.Lgs. n. 231/2007:

1) l'accesso alla **sezione autonoma** è consentito:

- al Ministero dell'Economia e delle Finanze, alle autorità di vigilanza di settore, all'Unità di informazione finanziaria per l'Italia, alla Direzione investigativa antimafia, alla Guardia di Finanza che opera attraverso il Nucleo speciale Polizia valutaria, senza alcuna restrizione;
- alla Direzione nazionale antimafia e antiterrorismo;
- all'Autorità giudiziaria, conformemente alle proprie attribuzioni istituzionali;
- alle autorità preposte al contrasto dell'evasione fiscale, secondo modalità di accesso idonee a garantire il perseguimento di tale finalità;
- ai soggetti obbligati (professionisti), a supporto degli adempimenti prescritti in occasione dell'adeguata verifica, **previo accreditamento** e dietro pagamento dei diritti di segreteria;
- al pubblico, dietro pagamento dei diritti di segreteria. L'accesso ha a oggetto il nome, il cognome, il mese e l'anno di nascita, il Paese di residenza e la cittadinanza del titolare effettivo e le condizioni in forza delle quali il titolare effettivo è tale.

In circostanze eccezionali, l'accesso alle informazioni sulla titolarità effettiva può essere escluso, in tutto o in parte, qualora l'accesso esponga il titolare effettivo a un rischio sproporzionato di frode, rapimento, ricatto, estorsione, molestia, violenza o intimidazione ovvero qualora il titolare effettivo sia una persona incapace o minore di età, secondo un approccio caso per caso e previa dettagliata valutazione della natura eccezionale delle circostanze.

2) L'accesso alla **sezione speciale** è consentito:

- al Ministero dell'Economia e delle Finanze, alle Autorità di vigilanza di settore, all'Unità di informazione finanziaria per l'Italia (UIF), alla Direzione investigativa antimafia, alla Guardia di Finanza che opera attraverso il Nucleo speciale Polizia valutaria, e alla Direzione nazionale antimafia e antiterrorismo, senza alcuna restrizione;
- all'Autorità giudiziaria, conformemente alle proprie attribuzioni istituzionali;
- alle autorità preposte al contrasto dell'evasione fiscale, secondo modalità di accesso idonee a garantire il perseguimento di tale finalità;
- ai soggetti obbligati (professionisti), a supporto degli adempimenti prescritti in occasione dell'adeguata verifica, **previo accreditamento** e dietro pagamento dei diritti di segreteria.

Per quanto riguarda i privati, a differenza della sezione autonoma, la norma prevede che (dietro pagamento dei diritti di segreteria) l'accesso è consentito ai soggetti privati, compresi quelli portatori di interessi diffusi, titolari di un interesse giuridico rilevante e differenziato, nei casi in cui la conoscenza della titolarità effettiva sia necessaria per curare o difendere un interesse corrispondente a una situazione giuridicamente tutelata, qualora abbiano evidenze concrete e documentate della non corrispondenza tra titolarità effettiva e titolarità legale. L'interesse deve essere diretto, concreto e attuale e, nel caso di enti rappresentativi di interessi diffusi, non deve coincidere



con l'interesse di singoli appartenenti alla categoria rappresentata.

In circostanze eccezionali, l'accesso alle informazioni sulla titolarità effettiva può essere escluso, in tutto o in parte, qualora l'accesso esponga il titolare effettivo a un rischio sproporzionato di frode, rapimento, ricatto, estorsione, molestia, violenza o intimidazione ovvero qualora il titolare effettivo sia una persona in-capace o minore d'età, secondo un approccio caso per caso e previa dettagliata valutazione della natura eccezionale delle circostanze.

### L'ACCREDITAMENTO PER I PROFESSIONISTI

L'accesso da parte dei Professionisti obbligati alla normativa antiriciclaggio è regolato dall'art. 6 del Regolamento. Tale accesso, come si è anticipato necessita di un **accreditamento** al fine di accedere al Registro. La richiesta di accreditamento è presentata dal soggetto obbligato alla Camera di Commercio territorialmente competente dichiarando:

- 1) l'appartenenza del richiedente a una o più delle categorie tra quelle previste dall'art. 3 del decreto Antiriciclaggio (Commercialisti, Consulenti del lavoro, Notai, ecc.);
- 2) i propri dati identificativi, compreso l'indirizzo PEC, e quelli del rappresentante legale nel caso di persona giuridica;
- 3) l'indicazione dell'Autorità di vigilanza competente o, più propriamente dell'Organismo di autoregolamentazione e, se del caso, delle Amministrazioni e degli organismi interessati;
- 4) la finalità dell'utilizzo dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva a supporto degli adempimenti di adeguata verifica della clientela.

Una volta concluso il processo, l'accreditamento viene comunicato al soggetto obbligato a mezzo posta elettronica certificata e consente l'accesso per 2 anni, decorrenti dalla data del primo accreditamento o da quella del rinnovo espresso dello stesso.

I soggetti obbligati accreditati, ferma restando la responsabilità per il rispetto della finalità della consultazione, potranno indicare delegati all'accesso incardinati nella propria organizzazione.

Le eventuali modifiche dello status di soggetto obbligato o la sua cessazione sono comunicati dal soggetto obbligato entro 10 giorni dalla data di riferimento.

### LA SEGNALAZIONE DELLE DIFFORMITÀ

Adempimento posto in capo ai Professionisti obbligati, invece, è quello relativo all'obbligo di segnalazione delle c.d. difformità.

Nello stesso art. 6 che regola l'accesso da parte dei soggetti obbligati, si dice che i soggetti obbligati accreditati segnalano **tempestivamente** alla Camera di commercio territorialmente competente le eventuali difformità tra:

- le informazioni sulla titolarità effettiva ottenute per effetto della consultazione della sezione autonoma e della sezione speciale del Registro delle imprese
- e quelle acquisite in sede di adeguata verifica della clientela.

Le segnalazioni acquisite saranno consultabili da parte delle autorità abilitate all'accesso, garantendo, in ogni caso, l'anonimato dei soggetti obbligati segnalanti.

Si sottolinea in maniera decisamente importante la necessità di eseguire correttamente gli adempimenti di cui all'adeguata verifica: **nel fascicolo antiriciclaggio dei clienti, il professionista avrà avuto cura di conservare la dichiarazione del cliente resa in sede di conferimento dell'incarico, e ogni altro utile elemento necessario all'identificazione del titolare effettivo**, di cui si è fatto cenno all'inizio.

Grande attenzione, quindi, deve essere posta in relazione a una possibile divergenza tra quanto comunicato al nuovo Registro e i dati in precedenza acquisiti dal Professionista, anche in relazione a possibili carenze del fascicolo in essere.

# Fac-simile

## Contratto di cessione quote s.r.l. con firma digitale

A cura della **Redazione**

### CONTRATTO DI CESSIONE QUOTE

Tra le Parti:

**COGNOME E NOME**, nato a ..... (.....) il ...../...../..... e residente a ..... (.....) in Via ..... n. ...., codice fiscale: ....., denominato "cedente"

e

**COGNOME E NOME**, nato a ..... (.....) il ...../...../..... e residente a ..... (.....) in Via ..... n. ...., codice fiscale: ....., denominato "cessionario"

#### PREMESSO

- che il Sig. .... è unico e legittimo proprietario di una quota di partecipazione nella società a responsabilità limitata "..... s.r.l." con sede legale in ....., C.F., P. IVA e Registro Imprese di ..... (d'ora in avanti "società") corrispondente al valore nominale di Euro ..... (..... virgola zero zero);
  - che il capitale sociale della società, di Euro ....., risulta così suddiviso:
    - Socio A una quota di Euro .....
    - Socio B una quota di Euro .....
    - Socio C una quota di Euro .....
  - che è intenzione del Sig. .... cedere la propria quota di partecipazione alla società;
  - che è intenzione del Sig. .... acquistare la quota di partecipazione del Sig. .... alla società.
- Tutto ciò premesso,

#### CONVENGONO

#### Art. 1 – Premesse

Le premesse, come pure gli allegati, costituiscono parte integrante e sostanziale del presente atto.

**Art. 2 – Oggetto**

Il Sig. .... cede e vende al Sig. ...., che accetta e acquista, l'intera propria quota di partecipazione nella società, alle condizioni indicate nel presente contratto.

**Art. 3 – Prezzo**

Il prezzo della presente cessione viene convenuto tra le parti in complessivi Euro "....." (in lettere .....), che viene pagato dal cessionario con le seguenti modalità:

- quanto a Euro .....
- quanto a Euro .....

(oppure: che il cedente dichiara essere già stato prima d'ora interamente pagato e a tal fine ne rilascia quietanza).

**Art. 4 – Garanzie**

Il cedente dichiara che la quota è di propria, piena ed esclusiva proprietà, che la stessa è liberamente trasferibile e che non sussistono vincoli, pesi, oneri, privilegi, gravami o diritti di terzi che ne rendano nulla o inefficace la cessione o che ne possano diminuire la titolarità, la disponibilità e/o il valore.

Il cedente dichiara altresì di aver dato comunicazione preventiva agli altri soci, nel rispetto dell'art. .... dello statuto sociale e che, decorsi i termini indicati, nessuno ha esercitato il diritto di prelazione previsto.

**Art. 5 - Responsabilità patrimoniale**

Le parti si danno reciprocamente atto che la situazione patrimoniale della società è sostanzialmente quella che risulta dal bilancio, che si sottoscrive ed allega alla presente convenzione sub "all. A". Il cessionario dichiara, quindi, di ben conoscere la situazione patrimoniale della società e gli elementi patrimoniali attivi e passivi che la compongono. Il cedente garantisce il cessionario per ogni debito o passività non risultante dalle scritture contabili e s'impegna in tal senso a rimborsarne proporzionalmente l'ammontare. Il cedente rimarrà solidalmente responsabile per eventuali sopravvenienze passive, minusvalenze, oneri o sanzioni sorti in capo alla società antecedentemente la presente cessione.

**Art. 6 – Rapporti con Istituti Bancari**

Le parti si danno reciprocamente atto di aver già raggiunto ogni intesa con la Banca ..... in reazione alle garanzie fideiussorie rilasciate dal cedente a beneficio della società. Il cessionario s'impegna pertanto a prestare da oggi le proprie garanzie e a fare quanto necessario per consentire la liberatoria del socio uscente.

**Art. 7 – Procedimento telematico**

Le parti dichiarano di conferire al Dott. ...., iscritto all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di ....., con Studio in ....., Via ....., l'incarico di eseguire il deposito del presente atto, sottoscritto con firme digitali e assoggettato a marcatura temporale, per l'iscrizione nel Registro delle Imprese, ai sensi e per gli effetti dell'art. 36, comma 1 bis, D.L. 25 giugno 2008 n. 112, convertito in legge 6 agosto 2008 n. 133.

**Art. 8 – Imposte e spese**

Le spese e imposte relative al presente contratto e ad esso conseguenti sono a carico del cessionario, il quale sin d'ora s'impegna a rimborsarle al cedente se da quest'ultimo anticipate.

Luogo, data .....

Il cedente

Il cessionario

.....

.....

[Clicca qui per scaricare il fac-simile in formato word](#)

# Fac-simile

## Contratto di cessione quote s.r.l.

A cura della **Redazione**

### CONTRATTO DI CESSIONE QUOTE

Tra le Parti:

**COGNOME E NOME**, nato a ..... (.....) il ...../...../..... e residente a ..... (.....) in Via ..... n. ...., codice fiscale: ....., denominato "cedente"

e

**COGNOME E NOME**, nato a ..... (.....) il ...../...../..... e residente a ..... (.....) in Via ..... n. ...., codice fiscale: ....., denominato "cessionario"

#### PREMESSO

- che il Sig. .... è unico e legittimo proprietario di una quota di partecipazione nella società a responsabilità limitata "..... s.r.l." con sede legale in ....., C.F., P. Iva e Registro Imprese di ..... (d'ora in avanti "società") corrispondente al valore nominale di Euro ..... (..... virgola zero zero);
- che il capitale sociale della suddetta, di Euro ....., risulta così suddiviso:
  - Socio A una quota di Euro .....
  - Socio B una quota di Euro .....
  - Socio C una quota di Euro .....
- che è intenzione del Sig. .... cedere la propria quota di partecipazione alla summenzionata società;
- che è intenzione del Sig. .... acquistare la quota di partecipazione del Sig. .... alla summenzionata società.

Tutto ciò premesso,

#### CONVENGONO

#### Art. 1 – Premesse

Le premesse, come pure gli allegati, costituiscono parte integrante e sostanziale del presente atto.

#### Art. 2 – Oggetto

Il Sig. .... cede e vende al Sig. ...., che accetta e acquista, l'intera propria quota di partecipazione nella società "..... s.r.l.", con sede in ....., alle condizioni indicate nel presente contratto.

**Art. 3 – Prezzo**

Il prezzo della presente cessione viene convenuto tra le parti in complessivi Euro “.....” (in lettere .....), che viene pagato dal cessionario con le seguenti modalità:

- quanto a Euro .....
- quanto a Euro .....

(oppure: che il cedente dichiara essere già stato prima d’ora interamente pagato e a tal fine ne rilascia quietanza).

**Art. 4 – Garanzie**

Il cedente dichiara che la quota è di propria, piena ed esclusiva proprietà, che la stessa è liberamente trasferibile e che non sussistono vincoli, pesi, oneri, privilegi, gravami o diritti di terzi che ne rendano nulla o inefficace la cessione o che ne possano diminuire la titolarità, la disponibilità e/o il valore.

Il cedente dichiara altresì di aver dato comunicazione preventiva agli altri soci, nel rispetto dell’art. .... dello statuto sociale e che, decorsi i termini indicati, nessuno ha esercitato il diritto di prelazione previsto.

**Art. 5 - Responsabilità patrimoniale**

Le parti si danno reciprocamente atto che la situazione patrimoniale della società è sostanzialmente quella che risulta dal bilancio che si sottoscrive ed allega alla presente convenzione sub “all. A”. Il cessionario dichiara, quindi, di ben conoscere la situazione patrimoniale della società e gli elementi patrimoniali attivi e passivi che la compongono. Il cedente garantisce il cessionario per ogni debito o passività non risultante dalle scritture contabili e s’impegna in tal senso a rimborsarne proporzionalmente l’ammontare. Il cedente rimarrà solidalmente responsabile per eventuali sopravvenienze passive, minusvalenze, oneri o sanzioni sorti in capo alla società antecedentemente la presente cessione.

**Art. 6 – Rapporti con Istituti Bancari**

Le parti si danno reciprocamente atto di aver già raggiunto ogni intesa con la Banca ..... in reazione alle garanzie fideiussorie rilasciate dal venditore a beneficio della società. Il cessionario s’impegna pertanto a prestare da oggi le proprie garanzie e fare quanto necessario per consentire la liberatoria del socio uscente.

**Art. 7 – Imposte e spese**

Le spese e imposte relative al presente contratto e ad esso conseguenti sono a carico del cessionario, il quale sin d’ora s’impegna a rimborsarle al cedente se da quest’ultimo anticipate.

Luogo, data.....

Firme delle Parti

.....

.....

\* \* \*

Repertorio n ...../.....

AUTENTICA DI FIRME

Certifico io sottoscritto Dr. .... Notaio iscritto al Ruolo del Distretto notarile di ..... ed ivi

residente, con Studio in ....., senza l'assistenza dei testimoni, per concorde rinuncia delle parti e con il mio consenso, che i Sigg.

– .....

– .....

cittadini italiani della cui identità personale io Notaio sono certo, hanno sottoscritto in mia presenza l'atto che precede.

.....li .....

Firma e sigillo del Notaio

.....

*[Clicca qui per scaricare il fac-simile in formato word](#)*

# Fac-simile

## Contratto di cessione quote s.n.c.

A cura della **Redazione**

### CONTRATTO DI CESSIONE QUOTE

L'anno ....., il giorno ....., avanti a me ....., Notaio ....., non assistito da testimoni avendovi le parti con un accordo rinunciato, sono personalmente comparsi i Sigg. ...., persone della cui identità io notaio ....., iscritto al collegio ....., sono certo.

E quivi essi Componenti

#### PREMESSO

- che è corrente tra i Sigg.ri ..... una società in nome collettivo sotto la ragione sociale ".....", con sede in ....., capitale sociale ....., della quale il Sig. .... è socio amministratore (d'ora in avanti "società");
- che tale società, costituita con atto notarile in data ....., registrata a ....., il ....., è iscritta nel Registro Imprese di ....., al n. ...., C.F. e P.Iva .....
- che il capitale sociale della società risulta sottoscritto e versato come segue:
  - Sig. .... per una quota di Euro .....
  - Sig. .... per una quota di Euro .....
  - Sig. .... per una quota di Euro .....
- che non intendendo più il socio Sig. .... continuare a partecipare a detta società per motivi ....., ritenuti validi dagli altri soci, ha offerto in vendita la propria quota sociale e il Sig. .... si è dichiarato disposto ad acquisire quote di partecipazione in detta società;

#### CONVENGONO E STIPULANO QUANTO SEGUE:

1. Le premesse costituiscono parte integrante e sostanziale del presente atto.
2. Il Sig. .... dichiara di cedere, e a tutti gli effetti cede, con il consenso degli altri soci, al Sig. ...., che dichiara di accettare e per l'effetto acquista, con il consenso degli altri soci, la quota di compartecipazione nella società, del valore nominale della quota di Euro .....
3. La presente cessione viene effettuata per il corrispettivo di Euro ....., che viene versato a mezzo ..... a favore del cedente, il quale rilascia al cessionario ampia e finale quietanza di saldo con promessa di nulla più avere a chiedere o pretendere per tale titolo, salvo buon fine (se il pagamento avviene con modalità diverse dall'assegno circolare).

4. Per effetto di tale cessione, il cessionario rimane investito di ogni diritto e ragione al cedente spettante nei confronti della società e così in particolare del diritto a partecipare agli utili, con effetto dall'esercizio in corso, e alla divisione del patrimonio sociale alla cessazione della società, nonché dell'obbligo di assumere gli eventuali oneri e passività, il tutto in proporzione della quota ceduta, anche agli effetti dell'art. 2269 c.c.
5. Il cedente dichiara che la quota solidale è di sua piena ed esclusiva proprietà ed in libera sua disponibilità, che non è stata prima d'ora ceduta o data in pegno e che non è colpita da sequestri, pignoramenti o vincoli di sorta.
6. I Sig.ri ..... e ....., quali altri componenti della società predetta prendono atto, ad ogni conseguente effetto, della cessione su effettuata e riconoscono ed accettano quale nuovo socio il Sig. ....
7. Viene modificato come segue il patto ..... dell'atto costitutivo: è costituita tra i Sig.ri ....., ....., ..... la società in nome collettivo ".....". Il capitale sociale è di B ..... ed è conferito nelle seguenti misure:
- socio ..... Euro ..... (pari al .....%);
  - socio ..... Euro ..... (pari al .....%);
  - socio ..... Euro ..... (pari al .....%).
- Invariato il resto.
8. Le spese del presente atto sono a carico del cessionario.
- .....

(N.B. In alternativa all'atto pubblico, può essere scelta anche la forma della scrittura privata autenticata)

***Clicca qui per scaricare il fac-simile in formato word***



# Fac-simile

## Contratto preliminare di cessione quote

A cura della Redazione

### CONTRATTO PRELIMINARE DI CESSIONE QUOTE

Con la presente scrittura, da valersi ad ogni effetto di legge, tra i sottoscritti:

– ....., nato a ..... (.....) il ...../...../..... e residente a ..... (.....), Via ..... n. ...., codice fiscale: .....

– ....., nato a ..... (.....) il ...../...../..... e residente a ..... (.....), Via ..... n. ...., codice fiscale: .....

di seguito “**promittenti venditori**”;

da una parte

– ....., nato a ..... (.....) il ...../...../..... e residente a ..... (.....), Via ..... n. ...., codice fiscale: .....

di seguito “**promissario acquirente**”;

dall'altra parte

e congiuntamente di seguito menzionati con la dizione “**parti**”

PREMESSO

– che i **promittenti venditori** sono unici e legittimi soci della società denominata ..... (di seguito “**società**”), con sede in ..... (.....), Via ..... n. ...., codice fiscale, Partita Iva e numero di iscrizione al Registro Imprese di ....., con capitale sociale ....., come descritta nel fascicolo allegato sub “all. A”;

– che il Sig. ...., in particolare, è titolare di una partecipazione del .....% (.....%) pari a nominali € ..... (..... virgola zero zero) interamente versati, nella società;

– che il Sig. .... è titolare di una partecipazione del .....% (.....%) pari a nominali € ..... (..... virgola zero zero) interamente versati nella **società**;

– che è intenzione dei **promittenti venditori** cedere e vendere al **promissario acquirente**, che intende acquistare, per sé, persona o **società** da nominare, la totalità delle quote della società, secondo le modalità e nei termini specificati nel presente contratto preliminare (di seguito **contratto**);

– che le **parti** sono venute nella determinazione di procedere all'operazione di cessione delle predette quote, alle condizioni e nei termini di cui *infra*.

Tutto ciò premesso

si conviene e si stipula quanto segue:

1. Le premesse e gli allegati costituiscono parte integrante e sostanziale del presente contratto.
2. I **promittenti venditori** promettono di vendere, e così s'impegnano, al **promissario acquirente**, che promette di acquistare e che così s'impegna, per sé, o per altre persone, anche giuridiche, che si riserva di nominare, le partecipazioni rappresentanti il 100% (cento%) della **società**. Unitamente alle quote, formano oggetto di cessione anche i crediti vantati dai soci nei confronti della società per versamenti, finanziamenti e per qualsivoglia diversa ragione.
3. I **promittenti venditori** dichiarano che la **società** al momento non ha pendenze, anche tributarie, o debiti di alcun tipo ed è fiscalmente regolare e in ogni caso si assumono ogni responsabilità per la gestione della **società** fino alla data della compravendita, impegnandosi a rimborsare quanto gli acquirenti o la **società** fossero eventualmente tenuti a pagare per debiti relativi alla precedente gestione, anche se accertati in epoca successiva (oppure che i debiti e le passività della società sono quelli evidenziati nelle scritture contabili della medesima, così come risultante dalla situazione patrimoniale che si allega sub "all. B" al presente contratto e si assumono ogni responsabilità per la gestione della **società** fino alla data della compravendita, impegnandosi a rimborsare quanto gli acquirenti, o la **società**, fossero eventualmente tenuti a pagare per ulteriori debiti rispetto a quelli ivi esposti, relativi alla precedente gestione, anche se accertati in epoca successiva).
4. Le **parti** convengono di stabilire il prezzo di vendita in complessivi Euro .....00 (...../00) da pagarsi nelle seguenti modalità:
  - Euro .....00 (...../00), alla firma del presente preliminare, a titolo di caparra confirmatoria, da imputarsi, all'atto della cessione, a pagamento del prezzo, e ciò a mezzo assegno circolare intestato a .....
  - Euro .....00 (...../00), da corrispondere ai **promittenti venditori** all'atto della stipula del definitivo.
 Il prezzo verrà imputato ai promittenti venditori in proporzione all'entità della partecipazione da ciascuno ceduta.
5. Le parti convengono di subordinare gli effetti della presente scrittura e quindi di perfezionare la compravendita solo se si verificheranno le seguenti condizioni:
  - 5.1 che i **promittenti venditori** siano in grado di produrre le quietanze di pagamento o analoghe dichiarazioni dei creditori, che eventualmente risultino ancora tali dalla situazione patrimoniale che si allegherà, con la sola eccezione delle banche, dalle quali risulti che tali debiti non sono più sussistenti;
  - 5.2 che al momento della compravendita l'organo amministrativo in carica rassegni le proprie dimissioni e dichiari di non avere nulla a che pretendere dalla **società**;
  - 5.3 che il **promissario acquirente** possa disporre di un accordo contrattuale con il proprietario dei locali ove la società e l'azienda hanno sede, al fine di ottenere un nuovo contratto di locazione o il rinnovo dell'attuale, la cui scadenza è stabilita per la data del ..../..../..... L'impegno a rinnovare il suddetto contratto dovrà prevedere un canone annuo non superiore a Euro .....(...../00).

6. I **Promittenti venditori** dichiarano che le partecipazioni oggetto del presente contratto sono di loro piena ed esclusiva proprietà e disponibilità e che sono libere vincoli, pesi, oneri, privilegi, gravami o diritti di terzi (oppure che saranno libere da vincoli, pesi, oneri, privilegi, gravami o diritti di terzi al momento della cessione).
7. La formalizzazione del trasferimento delle quote sociali dovrà essere effettuata entro la data del ...../...../....., presso lo studio del notaio o del dottore commercialista designato ai sensi dell'art. 36, comma 1 bis, D.L. 112/2008, convertito in legge 133/2008, che sarà indicato dal promissario **acquirente**.
8. Le parti si riservano di addivenire ad un conteggio di conguaglio per le utenze in corso, con riferimento alla data di consegna dell'esercizio.
9. A decorrere dalla data odierna e sino alla stipula dell'atto definitivo, la **società** non potrà in essere, salvo preventivo consenso del promissario acquirente, operazioni o atti il cui effetto, anche solo eventuale o indiretto, sia quello di incidere negativamente sulla situazione patrimoniale, economica, finanziaria, reddituale e/o commerciale della società, o che comunque eccedano i limiti della ordinaria e prudente gestione, fermo quanto stabilito all'art. 3 del presente contratto.
10. Le **parti** concordano, infine, che le spese inerenti il trasferimento delle quote di partecipazione societaria, come sopra individuate, saranno a carico delle stesse nella misura del 50% ciascuna (oppure saranno interamente a carico del promissario **acquirente**).

Letto, approvato e sottoscritto a ....., il ...../...../.....

**Promittenti venditori**

.....  
 .....

**Promissario acquirente**

.....

*Clicca qui per scaricare il fac-simile in formato word*

# *On boarding*: le fasi di inserimento delle nuove figure in Studio

A cura della Redazione

Un momento sempre delicato nella vita di una organizzazione è l'inserimento nell'organico di nuove figure. Quanto vedremo in seguito riguarda l'inserimento sia di giovani, sia di meno giovani e persino di senior. Cominciamo con il definire cosa si intende con *"on boarding"*. Letteralmente tradotto è "a bordo". Se immaginiamo metaforicamente una organizzazione come una nave diretta verso obiettivi e che richiede una traiettoria (direzione), persone adibite a funzioni (team) e un progetto, salire a bordo assume tutto il significato dell'espressione anglosassone.

## L'ERRORE PIÙ COMUNE

Vediamo cosa accade di solito quando viene assunta una nuova risorsa in una organizzazione. Siamo al giorno uno e la risorsa neo assunta si presenta puntuale al lavoro. Spesso la sua postazione non è pronta, manca il computer o non è stato preparato a puntino con nuova email, password etc.

Ecco che il primo giorno scorre tra adempimenti burocratici e aspetti pratici, per cercare di mettere in condizione il nuovo collega di poter lavorare. Nella migliore delle ipotesi viene presentato ai colleghi d'ufficio, di solito velocemente quanto basta a conoscerne il nome. Nessuno ha tempo per altro e quindi il nuovo arrivato cerca di barcamenarsi come può per capire le sue funzioni, come è organizzato l'ufficio e come muoversi. Ogni tanto chiede a qualcuno qualche timida informazione e questo qualcuno risponde a monosillabi, perché non ha tempo. Così passano i giorni e la nuova risorsa accumula domande, ansia, e spesso molti "non ora" dei colleghi indaffarati. Ecco, così non funziona. Vediamo ora come dovrebbe avvenire l'inserimento programmato e ben gestito di una nuova risorsa in ufficio.

## ON BOARDING: LE FASI

Per permettere ad una risorsa di inserirsi velocemente ed efficacemente nel nuovo ufficio è utile seguire queste quattro fasi: **mentoring, tutoring, delega, autonomia**. in questo modo il neo assunto entrerà rapidamente nel team, si sentirà accolto, ben gestito, vivrà l'organizzazione come un posto efficiente e sarà subito operativo. Prima ancora di organizzare le quattro fasi, una buona regola è quella di dare il benvenuto alla nuova risorsa prima che giunga il primo giorno di lavoro. Per fare ciò basta semplicemente che il capufficio, l'imprenditore o l'HR che ha rapporti con il neo assunto gli invii una email dove gli dà il benvenuto, gli esprime la soddisfazione per questo nuovo ingresso, gli ricorda orario e luogo dove presentarsi il primo giorno e gli fornisce le prime indicazioni per orientarsi, quindi chi lo attenderà, chi avrà come persona di riferimento per la prima fase e quale documentazione eventualmente portare.

## MENTORING

Ecco giunto il primo giorno di lavoro nella nuova struttura. Ad attendere la nuova risorsa ci sarà la persona che è stata incaricata di seguirla nella prima fase del suo inserimento: il mentore. Il primo effetto positivo è che il neo assunto sente subito di essere accolto, viene messo al centro dell'attenzione e non trascurato, ha un punto di riferimento chiaro a cui chiedere ogni cosa dovesse avere bisogno. La funzione di questa prima fase, il *mentoring*, è di accompagnare in modo graduale, guidato e ben gestito la nuova risorsa nella conoscenza dell'organizzazione, delle sue prassi, dei suoi strumenti (gestionali, intranet aziendale, software, archivi etc.), in modo che velocemente e con metodo apprenda tutto ciò che gli servirà successivamente per lavorare.

Nel *mentoring* ci sono due figure, dunque: il mentore, che è colui che fa vedere come si fanno le cose e guida nell'apprendimento e il *mentee*, che è colui che viene guidato e segue. Questa prima fase va definita a priori nella sua durata; può durare, pertanto, una singola giornata se ciò basta, come più giorni o settimane. Tutto dipende dal grado di esperienza pregressa del *mentee*, dalla complessità dell'organizzazione e dalle capacità soggettive di apprendimento della persona.

Al termine del periodo di *mentoring* avverrà fissata una riunione di verifica e sintesi, dove si ripercorreranno i punti salienti del percorso e dove il *mentee* potrà fare le ulteriori domande su ciò che non è chiaro. Durante il *mentoring* lo schema di azione è chiaro: il mentore fa e spiega mentre fa e il *mentee* guarda, apprende e chiede chiarimenti. Si tratta, in sostanza, dell'apprendimento per *modeling*, cioè per imitazione: vedo fare e capisco velocemente come si fa.

## TUTORING

Alla prima fase, in cui il mentore fa e il mentee segue e impara per imitazione, segue la seconda fase: il *tutoring*. Ora i ruoli si invertono: se prima era il mentore a fare, ora è la nuova risorsa a sporcarsi le mani e mettersi all'opera, mentre il mentore diventa tutor e lo affianca. Come dire: prima ti ho fatto vedere come si fa, ora prova a fare tu e io ti sto accanto e ti correggo. Ricordiamoci che è solo facendo che si impara ed è solo sbagliando, capendo l'errore è riprovando, che si migliora e si fa esperienza. In questa fase la pratica regna sovrana e si impara facendo, sbagliando e riprovando. Anche questa fase deve essere temporizzata, cioè deve a priori avere un tempo massimo da dedicare a questa attività e terminerà con una riunione riassuntiva dov'è fare il punto e confrontarsi su ciò che eventualmente non è chiaro.

## DELEGA

Siamo così giunti alla terza tappa di questo cammino di inserimento della nuova risorsa. Ora il neo assunto sa fare, in quanto gli è stato prima spiegato facendogli vedere come si portano avanti le singole attività e come si usano gli strumenti aziendali, poi è stato affiancato mentre prova a fare in prima persona. Nella fase della delega, la persona viene incaricata di svolgere le attività su cui è stata in precedenza formata ed eventualmente chiedere spiegazioni cammin facendo, laddove dovesse incontrare ostacoli. Anche questa fase deve essere temporizzata e termina con una riunione di verifica, in cui si fa il punto.

## AUTONOMIA

Ed eccoci giunti al termine del percorso di inserimento. La risorsa è stata messa nelle migliori condizioni per apprendere con efficacia, senza perdite di tempo e senza stress aggiuntivo. Ora è arrivato il momento di camminare con le proprie gambe. Siamo nella fase dell'autonomia, che durerà per tutta la collaborazione con la struttura. Laddove dovesse incontrare ostacoli o avere dubbi, sarà la persona a chiedere e confrontarsi in una dinamica produttiva e costante con i colleghi.

I benefici di questa procedura sono evidenti: si evitano perdite di tempo inutili, malumori da parte dei colleghi,

che verrebbero altrimenti interrotti continuamente nel loro lavoro, malumori del neo assunto, che si sentirebbe abbandonato a se stesso, lungaggini inutili nell'esecuzione delle attività, inefficienze ed errori continui.

Con questo metodo colleghi, neo assunto e organizzazione sono tutti messi nelle migliori condizioni di lavorare con efficacia, il clima ne beneficia e i risultati pure.

Dal prossimo ingresso in ufficio ora sapete come accogliere e gestire la nuova risorsa.

## PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE

“Formazione Tributaria Permanente” è una rivista on line a cadenza mensile

## DIRETTORE RESPONSABILE

Dott. Vittorio Bellagamba

## COMITATO SCIENTIFICO FONDAZIONE “DINO AGOSTINI”

Prof. Gianfranco Ferranti

Dott. Gabriele Sepio

Prof. Paolo Parisi

Dott. Franco Ricca

Dott. Nicola Forte

Gen. Luciano Benedetto Lipari

Dott. Giacomo Manzana

Dott. Claudio Carpentieri

Chiuso in redazione il 20 Dicembre 2022

## SERVIZIO CLIENTI

Per la redazione/distribuzione/abbonamento/rinnovi:

[roberto.valeri@logosnotizie.it](mailto:roberto.valeri@logosnotizie.it)