

*Inform@Mail n. 04 del 02 aprile 2024*

## In evidenza

**FISCO: Novità del periodo** Pag. 2

**SCADENZARIO APRILE 2024** Pag. 4

### ADEMPIMENTI

In gazzetta ufficiale il decreto che blocca sconto e cessione dei bonus edilizi Pag. 6

Nuovo obbligo di comunicazione delle spese per i lavori superbonus Pag. 7

Bonus barriere del 75%, tre diversi regimi dopo i nuovi vincoli alle cessioni Pag. 8

Violazioni meramente formali, più chance per la non sanzionabilità Pag. 9

Nuovo “concordato biennale” con il fisco: primi profili operativi Pag. 10

### GUIDE OPERATIVE

Senza deroghe gli obblighi di copertura delle perdite Pag. 16

### Comunicazione LIPE: aggiornato il modello

L'Agenzia delle Entrate ha modificato le informazioni da trasmettere per la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA. A seguito dell'entrata in vigore delle disposizioni contenute nell'art. 9 del D.Lgs. 8 gennaio 2024, n. 1, infatti, è stata aggiornata la soglia prevista per il versamento minimo dell'IVA periodica, che passa da 25,82 a 100 euro.

**Agenzia delle Entrate, provvedimento 14 marzo 2024, n. 125654**

### Fringe benefit 2024 - chiarimenti

Con la circ. 7.3.2024 n. 5, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti sulle novità introdotte in tema di redditi di lavoro dipendente dalla L. 30.12.2023 n. 213 (legge di bilancio 2024) e dal DL 18.10.2023 n. 145 convertito (c.d. DL "Anticipi"), tra cui la nuova disciplina dei fringe benefit 2024. Tra le novità, è prevista la possibilità di agevolare, attraverso l'erogazione diretta o il rimborso delle somme, le spese per l'affitto o quelle per gli interessi sul mutuo relativo alla prima casa. Occorre fare riferimento alla nozione di abitazione principale già prevista ai fini delle detrazioni. Pertanto, per abitazione principale del contribuente si deve intendere quella nella quale il contribuente o i suoi familiari dimorano abitualmente. Con riguardo alle spese per l'affitto, secondo l'Agenzia delle Entrate rileva il canone risultante dal contratto di locazione regolarmente registrato e pagato nell'anno. Il datore di lavoro deve acquisire e conservare la documentazione rilevante ai fini in esame o, in alternativa, una dichiarazione sostitutiva di atto notorio. **Circ. Agenzia delle Entrate 7.3.2024 n. 5**

### Sismabonus "acquisti" - immobili in categorie "fittizie"

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che il c.d. "sismabonus acquisti", di cui all'art. 16 co. 1-septies del DL 63/2013, spetta anche se le unità immobiliari acquistate non sono finite. Per beneficiare del sismabonus acquisti, quindi, è necessario sussista "la presenza e il deposito" dell'asseverazione preventiva su Allegato B del progettista strutturale di cui al co. 2 dell'art. 3 del DM 58/2017 e delle attestazioni consuntive di conformità degli interventi al progetto su Allegato B-1 del direttore dei lavori e di collaudo statico su Allegato B-2 del collaudatore statico (ove nominato per legge) di cui al co. 4 dell'art. 3 del DM 58/2017. Ai fini di questa agevolazione, quindi "non rileva l'eventuale mancato completamento dei lavori di finitura delle unità immobiliari e degli edifici oggetto dell'intervento di demolizione e ricostruzione e la circostanza che all'atto della vendita le unità immobiliari siano classificate in una categoria catastale «fittizia». **Ris. Agenzia delle Entrate 8.3.2024 n. 14**

### Approvazione dei modelli 730, REDDITI, IRAP e CNM 2024

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato le versioni definitive dei modelli 730, REDDITI, IRAP e CNM 2024, relativi al periodo d'imposta 2023, con le relative istruzioni. Tra le principali novità si segnalano:

- la proroga al 2023 della facoltà di sospensione degli ammortamenti;
- la disciplina agevolativa per il trasferimento in Italia di attività economiche in precedenza svolte in Stati extra-UE;
- l'introduzione di un'apposita sezione che deve essere compilata dalle imprese che intendono avvalersi della regolarizzazione del magazzino;
- l'inserimento di una sezione per la comunicazione dei dati utili ai fini dell'adesione al concordato preventivo biennale da parte dei contribuenti in regime forfetario;
- la semplificazione del quadro RU;

- l'ampliamento della platea del modello 730.

Limitatamente all'anno 2024, il termine di presentazione dei modelli REDDITI, IRAP e CNM 2024 è stato fissato, per i soggetti "solari" (periodo d'imposta 2023), al 15.10.2024, per poi andare "a regime" al 30 settembre a partire dal 2025. Il termine di presentazione del modello 730/2024 resta fermo al 30.9.2024. **Prov. Agenzia delle Entrate 28.2.2024 n. 68472, 68687, 68514, 68706, 68499, 68659 e 68702**

---

#### **Approvazione del modello 770/2024**

---

L'agenzia delle Entrate ha approvato il modello 770/2024, relativo al periodo d'imposta 2023, unitamente alle istruzioni per la compilazione. Le principali novità riguardano:

- la sezione relativa all'affrancamento delle quote da OICR;
- i nuovi codici per l'emergenza alluvionale nei quadri ST e SV;
- la nuova colonna per la gestione del credito da trattamento integrativo speciale nel quadro SX.

Il modello 770/2024 deve essere presentato entro il 31.10.2024.

**Prov. Agenzia delle Entrate 26.2.2024 n. 61647**

## SCADENZARIO APRILE 2024

**Avvertenza - Gli adempimenti in generale (compresi quelli aventi di natura fiscale e previdenziale, nonché quelli che comportano versamenti) che risultano scadenti in giorno festivo, ai sensi sia dell'art. 2963 c.c., sia dell'art. 6, comma 8, D.L. 330/1994 (convertito dalla L. 473/1994), sia, infine, dell'art. 18, D. Lgs. 241/1994, sono considerati tempestivi se posti in essere il primo giorno lavorativo successivo.**

ENTRO IL	CHI	CHE COSA	COME
<b>02 Martedì</b>	Parti contraenti di contratti di locazione e affitto che non abbiano optato per il regime della "cedolare secca"	Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione e affitto stipulati in data 01/03/2024 o rinnovati tacitamente con decorrenza dal 01/03/2024.	Per la registrazione è obbligatorio utilizzare il "modello RLI". Per il versamento dei relativi tributi è obbligatorio utilizzare il modello "F24 versamenti con elementi identificativi" (F24 ELIDE), indicando il codice tributo istituito dall'Agenzia delle entrate.
<b>10 Mercoledì</b>	Datori di lavoro che hanno alle proprie dipendenze lavoratori addetto ai servizi domestici e familiari	Versamento dei contributi trimestrali, dovuti all'Inps per i collaboratori domestici, relativamente al trimestre precedente.	Tramite avvisi di pagamento da effettuare con il sistema pagoPA.
<b>15 Lunedì</b>	I soggetti passivi IVA, residenti o stabiliti in Italia	<p><b>Trasmissione dati acquisti dall'estero</b> in via telematica all'Agenzia delle Entrate, in formato XML tramite il Sistema di Interscambio:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• i dati relativi alle operazioni di acquisto di beni e di prestazioni di servizi da soggetti non stabiliti in Italia;</li> <li>• in relazione ai documenti comprovanti l'operazione ricevuti nel mese precedente o ad operazioni effettuate nel mese precedente.</li> </ul>	<p>La comunicazione non riguarda:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• le operazioni per le quali è stata ricevuta una bolletta doganale o una fattura elettronica;</li> <li>• gli acquisti di beni e servizi non rilevanti territorialmente ai fini IVA in Italia ai sensi degli artt. 7 - 7-octies del DPR 633/72, qualora siano di importo non superiore a 5.000,00 euro per singola operazione.</li> </ul>
<b>16 Martedì</b>	Soggetti IVA	<p>Emissione e registrazione delle fatture differite:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• relative a beni consegnati o spediti nel mese precedente e risultanti da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata l'operazione;</li> <li>• relative alle prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione effettuate nel mese precedente.</li> </ul> <p>Annotazione nel registro acquisti e in quello delle vendite delle fatture di acquisto intracomunitarie ricevute</p>	La fattura deve anche contenere l'indicazione della data e del numero dei documenti di trasporto cui si riferisce. Per tutte le cessioni e prestazioni di servizi effettuate nel mese precedente fra gli stessi soggetti è possibile emettere una sola fattura riepilogativa.

		nel mese precedente, con riferimento a tale mese.	
	Soggetti IVA	Liquidazione e versamento dell'IVA relativa al mese precedente con il codice tributo 6003 (marzo 2024).	Modello F24 con modalità telematiche, direttamente (utilizzando i servizi "F24 web" o "F24 online" dell'Agenzia delle Entrate, attraverso i canali telematici Fisconline o Entratel oppure ricorrendo, tranne nel caso di modello F24 a saldo zero, ai servizi di internet banking messi a disposizione da banche, Poste Italiane e Agenti della riscossione convenzionati con l'Agenzia delle Entrate) oppure tramite intermediario abilitato.
	Sostituti d'imposta	Versamento ritenute alla fonte operate nel mese di marzo 2024 sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, su redditi di lavoro autonomo o diversi e su provvigioni.	
	Contributi INPS lavoratori dipendenti	Datori di lavoro, soggetti che hanno erogato compensi a collaboratori coordinati e continuativi, occasionali, ecc.	
	Società di capitali, enti pubblici e privati, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali	Versamento ritenute sui dividendi corrisposti nel trimestre solare precedente nonché delle ritenute sui dividendi in natura versate dai soci nel medesimo periodo. Codici Tributo 1035 - <i>Ritenute su utili distribuiti da società - Ritenute a titolo di acconto e/o imposta</i>	
<b>25 Giovedì</b>	Operatori intracomunitari con obbligo <u>mensile</u> e <u>trimestrale</u>	Presentazione degli elenchi riepilogativi INTRASTAT delle cessioni e acquisti intracomunitari di beni e delle prestazioni di servizi rese e ricevute a/da soggetti passivi UE relativi alle operazioni effettuate nel mese di <u>marzo 2024</u> e nel <u>1° trimestre 2024</u> (gennaio - febbraio - marzo).	Esclusivamente in via telematica mediante il servizio telematico Entratel o Fisconline, utilizzando il software di controllo e di predisposizione dell'Agenzia delle Entrate.
<b>30 Martedì</b>	Datori di lavoro tenuti a presentare la denuncia mensile dei dati retributivi	Comunicazione dei dati retributivi e contributivi UNIAMENS dei lavoratori dipendenti relativi al mese precedente.	Esclusivamente in via telematica, tramite il sito INPS.

## ADEMPIMENTI

### IN GAZZETTA UFFICIALE IL DECRETO CHE BLOCCA SCONTO E CESSIONE DEI BONUS EDILIZI

*Si salva in extremis buona parte delle spese agevolate con il superbonus per interventi su immobili danneggiati da eventi sismici.*

Stretta delle opzioni di sconto e cessione confermata per le spese sostenute da IACP, cooperative edilizie e Terzo settore e anche per le spese agevolate con bonus barriere architettoniche 75%, mentre si salvano in extremis buona parte delle spese agevolate con il superbonus per interventi su immobili danneggiati da eventi sismici ed escono definitivamente dalla scena delle opzioni le spese relative a interventi che avevano evitato il “blocco” dello scorso 17 febbraio 2023 solo per questioni di disciplina transitoria (in quanto prima di tale data vi era già una CILAS o altro titolo edilizio già presentato) se, alla data di entrata in vigore del nuovo decreto, “non è stata sostenuta alcuna spesa, documentata da fattura, per lavori già effettuati” (art. 1 comma 5).

Questo l’assetto finale dell’art. 1 del DL 29 marzo 2024 n. 39, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale di ieri e in vigore da oggi, in materia di “*stretta finale*” sulle opzioni di sconto e cessione di cui all’art. 121 del DL 34/2020, rispetto alle prime bozze circolate nei giorni scorsi.

Il testo finale del decreto stringe ancor più le maglie anche all’art. 2, sul versante delle tempistiche di presentazione all’Agenzia delle Entrate delle comunicazioni di opzione esercitate su spese 2023 (e delle comunicazioni di “cessione differita” delle rate residue di spese 2020, 2021 o 2022), perché, oltre alla conferma, al comma 1, della esclusione dell’applicabilità dell’istituto della remissione in bonis relativamente a questo adempimento, viene aggiunto un comma 2 che esplicita che, per le comunicazioni presentate tra il 1° e il 4 aprile, il termine ultimo per la loro sostituzione mediante procedura telematica sarà comunque quello del 4 aprile 2024 (e non, quindi, quello del 5 maggio 2024, come sarebbe altrimenti stato). In pratica, quest’anno il legislatore ha deciso che è vietato non solo ritardare la trasmissione della comunicazione di opzione ex art. 121 del DL 34/2020, ma che è anche vietato sbagliare, perché dopo il 4 aprile 2024, salvo ripensamenti, non sarà più possibile attivarsi per correggere gli eventuali errori commessi in buona fede in un raid finale reso talmente caotico dal legislatore stesso da rendere alquanto prevedibile e giustificata la commissione di non pochi errori da parte di privati, imprese e professionisti.

Le spese 2024 che, dopo questo secondo decreto di “blocco”, rimangono ancora eleggibili alle opzioni di sconto e cessione, sono:

- le spese per interventi agevolati con il superbonus o altri bonus edilizi effettuate da IACP, cooperative edilizie a proprietà indivisa, Onlus, APS o ODV, relative a interventi con CILAS o altro titolo edilizio presentato prima dell’entrata in vigore del nuovo decreto (se si tratta di interventi in edilizia libera, prima di tale data devono essere stati avviati, oppure devono essere stati versati acconti a fronte di un accordo vincolante di fornitura);
- le spese per interventi agevolati con il bonus eliminazione barriere 75% con titolo edilizio presentato prima del 30 dicembre 2023, fermo restando che, se si tratta di interventi in edilizia libera, prima di tale data devono essere stati avviati, oppure devono essere stati versati acconti a fronte di un accordo vincolante di fornitura (nel caso di interventi su parti comuni di edifici condominiali a prevalente destinazione abitativa i predetti requisiti possono essere anche successivi al 30 dicembre 2023, purché precedenti all’entrata in vigore del nuovo decreto);
- le spese per interventi diversi dai precedenti (ad esempio, interventi su edifici condominiali con superbonus 70%), relative a interventi con CILAS o altro titolo edilizio presentato prima del 17 febbraio 2023 e almeno una minima spesa, documentata da fattura, per lavori già effettuati, sostenuta prima della data di entrata in vigore del nuovo decreto.

Resta ben inteso che, in tutti i casi in cui i lavori sono su parti comuni di proprietà condominiale, entro la data di riferimento serve che risulti essere stata adottata anche la delibera di approvazione dei lavori.

Rimangono infine esercitabili le opzioni sulle spese sostenute in relazione a rogiti stipulati sino al 31 dicembre 2024, relativi a unità immobiliari “antisismiche” (sismabonus acquisti di cui al comma 1-septies dell’art. 16 del DL 63/2013) e a case “restaurate o ristrutturate” (bonus casa acquisti di cui al comma 3 dell’art. 16-bis del TUIR), laddove la richiesta di titolo abilitativo per gli interventi sull’edificio, in cui le unità cedute sono situate, sia antecedente al 17 febbraio 2023.

## NUOVO OBBLIGO DI COMUNICAZIONE DELLE SPESE PER I LAVORI SUPERBONUS

*Comunicazioni di opzione entro il 4 aprile 2024 senza possibilità di remissione in bonis*

In aggiunta alle ulteriori limitazioni introdotte per le opzioni di cessione e sconto sul corrispettivo, di cui all’art. 121 del DL 34/2020, rispetto a quelle già previste dal DL 11/2023 e dal DL 212/2023 e al confermato divieto di poter ricorrere alla remissione in bonis con riguardo alle comunicazioni di opzione riferite agli interventi “edilizi”, il DL 39/2024 introduce un nuovo adempimento con il quale dovranno essere comunicate le spese sostenute nel 2024 (e anche nel 2025 se i lavori proseguono) per gli interventi che danno diritto al superbonus, di cui all’art. 119 del DL 34/2020, siano essi volti alla riqualificazione energetica o alla riduzione del rischio sismico degli edifici.

Sono chiamati al nuovo adempimento, le cui disposizioni attuative saranno adottate entro 60 giorni dall’entrata in vigore del decreto con un apposito DPCM, coloro che al 31 dicembre 2023 non hanno concluso i lavori superbonus e che entro la stessa data avevano presentato la CILAS, di cui all’art. 119 comma 13-ter del DL 34/2020, ovvero l’istanza per l’acquisizione del titolo abilitativo previsto per la demolizione e la ricostruzione degli edifici.

Dovranno inoltre provvedere a trasmettere la nuova comunicazione tutti coloro che hanno presentato i suddetti documenti (CILAS o permesso di costruire) dal 1° gennaio 2024. Sia nel caso in cui gli interventi che danno diritto al superbonus consistano nella riqualificazione energetica degli edifici (art. 119 commi 1-3 del DL 34/2020), sia nel caso di interventi antisismici che danno diritto al superbonus (art. 119 commi 4 del DL 34/2020), le informazioni da comunicare, nel primo caso all’ENEA e nel secondo al “Portale nazionale delle classificazioni sismiche” (gestito dal Dipartimento casa Italia della Presidenza del Consiglio dei ministri), saranno le seguenti:

- dati catastali relativi all’immobile oggetto degli interventi;
- ammontare delle spese sostenute nell’anno 2024 alla data di entrata in vigore del DL e relativa percentuale di detrazione;
- ammontare delle spese che prevedibilmente saranno sostenute successivamente alla data di entrata in vigore del DL 39/2024 negli anni 2024 e 2025 e relativa percentuale di detrazione.

La nuova norma prevede espressamente che l’omessa trasmissione dei dati comporti l’applicazione della sanzione amministrativa di 10.000 euro. La sanzione però verrà richiesta soltanto nei casi in cui la CILAS o il permesso di costruire siano stati presentati prima della data di entrata in vigore del DL. Quando, invece, CILAS o permesso di costruire sono presentati a partire dall’entrata in vigore del nuovo provvedimento non sarà applicata alcuna sanzione, ma l’omesso adempimento comporterà la decadenza dall’agevolazione fiscale senza alcuna possibilità di poter aderire all’istituto della remissione in bonis, di cui all’art. 2 comma 1 del DL 16/2012.

## BONUS BARRIERE DEL 75%, TRE DIVERSI REGIMI DOPO I NUOVI VINCOLI ALLE CESSIONI

*Pubblicato in «Gazzetta» il Dl 39/2024 in vigore dal 30 marzo. La seconda stretta in meno di 100 giorni separa ulteriormente l'agevolazione e impone a committenti e imprese di destreggiarsi tenendo bene a mente il calendario*

La seconda stretta in meno di 100 giorni al bonus barriere architettoniche del 75% impone di destreggiarsi fra tre diversi regimi. Ci sono le vecchie regole, le più generose. C'è il set di norme successivo al decreto "salva spese" di fine 2023. E infine il regime senza cessioni introdotto dall'ultimo decreto (Dl 39/2024). Una situazione da rompicapo che committenti e imprese dovranno gestire tenendo bene a mente il calendario.

### **Primo caso: chi rientra nelle vecchie (generose) regole**

Se i lavori sono iniziati **entro il 29 dicembre 2023** compreso, il committente ha maturato il diritto di sfruttare la versione del bonus barriere precedente alla prima stretta, quella del decreto "salva spese" (Dl 212/2023). Perciò:

- potrà applicare il bonus del 75% a una lista ampia di interventi per il superamento delle barriere - purché conformi ai requisiti del Dm 236/1989 - inclusi il cambio degli infissi e il rifacimento dei servizi igienici;
- potrà fare cessione o sconto in fattura senza limitazioni.

Entrambe queste possibilità si estendono fino alla scadenza dell'agevolazione, attualmente fissata al 31 dicembre 2025. Ma cosa si intende per lavori iniziati entro il 29 dicembre? Il decreto legge prevede due ipotesi:

- se necessario, aver presentato la richiesta del titolo abilitativo (ad esempio, la Cila);
- per gli interventi per i quali non è richiesto un titolo abilitativo, aver avviato i lavori (chiaramente, il contribuente dev'essere in grado di dimostrarlo, e senza titolo abilitativo non è semplice); altrimenti, se i lavori non sono ancora iniziati, deve essere già stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori e pagato un acconto sul prezzo. Non basta, quindi, la sola stipula dell'accordo, senza acconti.

### **Secondo caso: il regime di mezzo (con opere e cessioni limitate)**

Se il contribuente non è riuscito a prenotare le vecchie regole, vedrà innanzitutto ridursi il catalogo dei lavori cui applicare il bonus. Poi, a seconda del momento in cui si è attivato, potrà avere ancora qualche chance di cessione (con il "regime di mezzo" previsto dal decreto "salva spese" 212/23) o nessuna (con l'ultimo decreto del Governo). Il decreto "salva spese" implica infatti che, per le spese sostenute dal 30 dicembre 2023, ci siano tre cambiamenti peggiorativi alle regole:

- il bonus del 75% agevola solo gli interventi volti all'eliminazione delle barriere architettoniche riguardanti **scale, rampe, ascensori, servoscala e piattaforme elevatrici**;
- non sono più agevolati gli interventi di automazione degli impianti degli edifici e delle singole unità immobiliari funzionali ad abbattere le barriere architettoniche (assieme allo stop all'agevolazione sulla sostituzione dell'impianto, salta anche il bonus sulle spese relative allo smaltimento e alla bonifica dei materiali e dell'impianto sostituito);
- il rispetto dei requisiti previsti dal regolamento fissati dal Dm 236/1989 deve risultare da un'asseverazione rilasciata dai tecnici abilitati (requisito, quest'ultimo, in verità non così restrittivo, considerato che molti intermediari fiscali già richiedevano qualcosa di molto simile all'asseverazione).

Questo stesso "regime di mezzo" limita fortemente le possibilità di cessione e sconto in fattura per le spese sostenute dal 1° gennaio 2024. In particolare, la cessione e lo sconto rimangono possibili anche per le spese sostenute da:

- condomini, in relazione a interventi su parti comuni di edifici a prevalente destinazione abitativa;

• persone fisiche, in relazione a interventi su edifici unifamiliari o unità abitative site in edifici plurifamiliari (villette o appartamenti, per intendersi), a patto che il contribuente rispetti questi tre requisiti:

1. sia titolare di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare;
2. abbia adibito l'unità immobiliare ad abitazione principale;
3. abbia un reddito di riferimento non superiore a 15.000 euro, determinato in base al comma 8-bis.1 dell'articolo 119 del decreto-legge 34/2020. Un requisito reddituale che però non si applica se nel nucleo familiare del contribuente c'è una persona con disabilità accertata ex articolo 3 della legge 104/1992.

### **Terzo caso: l'ultima stretta sul trasferimento dei bonus**

L'ultimo decreto-legge varato dal Governo blocca completamente, anche per il bonus barriere, la possibilità di cessione del credito e sconto in fattura dal 31 marzo 2024 (giorno successivo all'entrata in vigore dello stesso decreto). Resta però la facoltà di continuare a cedere i crediti secondo le regole previste dal "regime di mezzo" potenzialmente fino al 31 dicembre 2025, se entro il 29 marzo 2024 (cioè, entro il giorno precedente l'entrata in vigore del decreto) il committente ha "prenotato" il suo diritto, con un meccanismo analogo a quello già previsto dal decreto "salva spese". Entro il giorno **29 marzo**, cioè, il contribuente deve:

- aver presentato la richiesta del titolo abilitativo (se necessario);
- per gli interventi per i quali non è richiesto un titolo abilitativo, aver iniziato i lavori (chiaramente, il contribuente dev'essere in grado di dimostrarlo, e senza titolo abilitativo non è semplice); altrimenti, se i lavori non sono ancora iniziati, deve essere già stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori e versato un acconto sul prezzo.

## **VIOLAZIONI MERAMENTE FORMALI, PIÙ CHANCE PER LA NON SANZIONABILITÀ**

*Margini di non punibilità per le irregolarità che vengono corrette dal contribuente prima dell'inizio di un controllo (svolto in concreto) delle Entrate*

Risulta davvero significativo che si stabilisca che le violazioni che non arrecano concreto pregiudizio all'attività di controllo - oltre al fatto che non devono incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo - possono essere considerate violazioni meramente formali, e dunque non sanzionate. In base alle modifiche proposte dal Dlgs di riforma delle sanzioni, viene infatti previsto l'inserimento della parola «concreto» alle disposizioni di cui all'articolo 6, comma 5-bis, dello Statuto del contribuente.

Quest'ultima norma prevede che non sono punibili le violazioni che «non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo». La previsione individua quindi due condizioni in negativo (che devono sussistere congiuntamente) per la non sanzionabilità:

1. la violazione non deve arrecare pregiudizio all'azione di controllo;
2. la medesima violazione non deve incidere sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

Occorre tenere conto che la norma è stata inserita con il Dlgs 32/2001, il quale ha abrogato la possibilità di eseguire il ravvedimento operoso gratuitamente per le infrazioni formali, entro tre mesi, e prima di qualsivoglia intervento dell'amministrazione finanziaria. Vi è, quindi, uno stretto legame tra la disposizione abrogata (quella del ravvedimento operoso per le violazioni formali) e la previsione della non sanzionabilità delle violazioni meramente formali. Lo si legge proprio - questo legame - nella relazione illustrativa dello stesso Dlgs 32/2001. In sostanza, il principio che si ricava è che si debbano considerare violazioni meramente formali (non sanzionate) tutte quelle violazioni - di base - formali (quindi si tratta di quelle condotte che non

incidono nella determinazione dell'imponibile e/o sul versamento dell'imposta) che vengono regolarizzate dal contribuente prima dell'inizio di un controllo (svolto in concreto) delle Entrate.

## NUOVO “CONCORDATO BIENNALE” CON IL FISCO: PRIMI PROFILI OPERATIVI

*Il concordato preventivo biennale introduce la possibilità di definire il reddito rilevante ai fini delle imposte sui redditi e il valore della produzione netta rilevante ai fini dell'IRAP. Possono accedere al concordato i contribuenti di minori dimensioni, titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni e, per la sola annualità 2024, i contribuenti in regime forfetario. L'Agenzia delle Entrate, entro il 1° aprile di ogni anno, mette a disposizione dei contribuenti o dei loro intermediari appositi programmi informatici per acquisire i dati necessari per elaborare la proposta (per l'annualità 2024, tale termine è posticipato al 15 giugno 2024). Per il 2024, il termine di adesione alla proposta è fissato al 15 ottobre.*

### **NOVITA'**

È stato approvato il decreto legislativo in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale (D.Lgs. 12 febbraio 2024, n. 13). Il decreto (pubblicato nella G.U. 21 febbraio 2024, n. 43, e in vigore dal 22 febbraio 2024) è stato approvato in attuazione della delega alla riforma fiscale, di cui alla Legge n. 111/2023. Di seguito si fornisce una sintesi delle disposizioni applicative introdotte a disciplina del nuovo istituto del cd. “concordato biennale”.

### **SINTESI DISPOSIZIONI APPLICATIVE DEL NUOVO “CONCORDATO BIENNALE” (artt. 6-39)**

#### ***Disposizioni generali (artt. 6-9)***

L'istituzione del nuovo “concordato biennale” si inserisce nell'ambito degli strumenti fiscali messi a disposizione allo scopo di favorire il potenziamento del regime dell'adempimento collaborativo tra contribuente e Amministrazione Finanziaria, in conformità a quanto stabilito dalla delega alla riforma fiscale, di cui all'art. 17 della Legge n. 111/2023. Il concordato in oggetto:

- richiede che l'Agenzia delle Entrate formuli una proposta per la definizione biennale del reddito derivante dall'esercizio d'impresa o dall'esercizio di arti e professioni e del valore della produzione netta, rilevanti, rispettivamente, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP;
- è applicabile, in via sperimentale, anche ai soggetti forfetari, ma per la sola annualità 2024.

#### ***Piattaforma e strumenti informatici di supporto***

In merito alle modalità operative, si rappresenta che:

- l'Agenzia delle Entrate, entro il 1° aprile di ciascun anno, mette a disposizione dei contribuenti o dei loro intermediari, anche mediante l'utilizzo delle reti telematiche, appositi programmi informatici per l'acquisizione dei dati necessari per l'elaborazione della proposta di concordato (in deroga, per le annualità 2024 e 2025, tale termine è fissato, rispettivamente, al 15 giugno e 15 aprile);
- con apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, di prossima emanazione, saranno individuati le modalità e i dati da comunicare telematicamente all'Amministrazione Finanziaria per accedere al concordato;
- con successivo apposito decreto MEF, sentito il Garante per la protezione dei dati personali, saranno individuati i periodi d'imposta per i quali la metodologia approvata consentirà di definire la proposta di concordato preventivo biennale.

#### ***Elaborazione e adesione alla proposta di concordato***

La proposta di concordato è elaborata dall'Agenzia delle Entrate, in coerenza con i dati dichiarati dal contribuente e, comunque, nel rispetto della sua capacità contributiva, anche mediante processi automatizzati, basati su:

- informazioni già nella disponibilità dell'Amministrazione Finanziaria, con conseguente limitazione all'introduzione di nuovi oneri dichiarativi;

- assumendo, con alcune specifiche limitazioni ed esclusioni, eventuali ulteriori informazioni, ricavabili dalle banche dati nella disponibilità dell'Amministrazione Finanziaria e di altri soggetti pubblici.
- Il contribuente potrà aderire alla proposta di concordato formulata, entro le seguenti scadenze:
  - a regime: entro il termine ordinariamente previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi e dell'IRAP e, quindi, entro il 30 giugno di ogni anno;
  - solo per il primo anno di applicazione: entro il termine previsto dall'art. 38 per la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi e, quindi, entro il 15 ottobre 2024.

### **DISPOSIZIONI PER I SOGGETTI ISA (ARTT. 10-22)**

#### ***Ambito soggettivo***

Il "concordato biennale" è accessibile ai contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni, ai quali si rendono applicabili gli indici sintetici di affidabilità, che:

- con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta, non hanno debiti tributari ovvero hanno estinto quelli che tra essi sono di importo complessivamente pari o superiore a euro 5.000, per tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, compresi interessi e sanzioni, ovvero per contributi previdenziali definitivamente accertati con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti a impugnazione;
- non hanno omesso la presentazione della dichiarazione dei redditi in relazione ad almeno uno dei tre periodi d'imposta precedenti a quelli di applicazione del concordato, in presenza dell'obbligo a effettuare tale adempimento;
- non riportano condanne per uno dei reati previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, dall'art. 2621 c.c., nonché dagli artt. 648-bis, 648-ter e 648-ter1 c.p., commessi negli ultimi tre periodi d'imposta antecedenti a quelli di applicazione del concordato.

#### ***Effetti dell'adesione e rilevanza ai fini tributari***

L'adesione alla proposta comporta i seguenti effetti:

- impegno a dichiarare gli importi concordati nelle dichiarazioni dei redditi e dell'IRAP relative ai periodi d'imposta oggetto di concordato;
- osservanza dell'obbligo di provvedere:
  - a. agli ordinari obblighi contabili e dichiarativi;
  - b. alla comunicazione dei dati mediante la presentazione dei modelli per l'applicazione degli ISA;
- calcolo del reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni con le regole ordinarie di cui all'art. 54, comma 1, del TUIR (con dichiarazione di un reddito minimo di euro 2.000), senza considerare:
  - a. plusvalenze/minusvalenze di cui ai commi 1-bis e 1-bis.1 del citato art. 54;
  - b. redditi/quote di redditi relativi a partecipazioni in società di persone/associazioni professionali di cui all'art. 5 del TUIR;
- calcolo del reddito d'impresa con le regole ordinarie di cui all'art. 56 del TUIR (con dichiarazione di un reddito minimo di euro 2.000), senza considerare:
  - a. plusvalenze e sopravvenienze attive, nonché minusvalenze e sopravvenienze passive;
  - b. redditi o quote di redditi relativi a partecipazioni in società di persone, associazioni professionali di cui all'art. 5 del TUIR, GEIE, ovvero in società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, del TUIR;
- calcolo del valore della produzione netta rilevante ai fini dell'IRAP (con dichiarazione di un valore minimo di euro 2.000), senza considerare le plusvalenze e le sopravvenienze attive, nonché le minusvalenze e sopravvenienze passive;
- ininfluenza della proposta di concordato ai fini dell'IVA;

- irrilevanza degli eventuali maggiori o minori importi effettivi rilevati in termini di reddito e di valore della produzione netta (rispetto a quelli concordati), ai fini della determinazione delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dei contributi previdenziali obbligatori;
- riconoscimento dei benefici premiali ISA per i periodi d'imposta oggetto di concordato;
- calcolo dell'acconto delle imposte sui redditi e dell'IRAP relativo ai periodi d'imposta oggetto del concordato sulla base dei redditi e del valore della produzione netta concordati.

#### ***Rinnovo del concordato***

L'adesione alla proposta concordataria riguarda un periodo biennale. Al termine del biennio, il contribuente, previa conferma del possesso dei requisiti e dell'assenza di cause di esclusione, può aderire a una nuova proposta di concordato, formulata dall'Agenzia per il biennio successivo.

#### ***Cessazione del concordato***

Il concordato cessa di avere efficacia a partire dal periodo d'imposta nel quale si verifica una delle seguenti condizioni:

- il contribuente modifica l'attività svolta nel corso del biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso, salvo che la nuova attività rientri nell'applicazione del medesimo ISA;
- il contribuente cessa l'attività.

#### ***Decadenza dal concordato***

Il concordato cessa di produrre effetto per entrambi i suoi periodi d'imposta nei seguenti casi in cui:

- a seguito di accertamento, nei periodi d'imposta oggetto del concordato o in quello precedente, risulta l'esistenza di attività non dichiarate o l'inesistenza o l'indeducibilità di passività dichiarate, per un importo superiore al 30% dei ricavi dichiarati, ovvero risultano commesse altre violazioni di non lieve entità, di cui all'art. 22, comma 2;
- a seguito di modifica o integrazione della dichiarazione dei redditi, i dati e le informazioni dichiarate dal contribuente determinano una quantificazione diversa dei redditi o del valore della produzione netta rispetto a quelli in base ai quali è avvenuta l'accettazione della proposta di concordato;
- sono indicati nella dichiarazione dei redditi i dati non corrispondenti a quelli comunicati, ai fini della definizione della proposta di concordato;
- ricorre una delle ipotesi di esclusione, ovvero vengono meno i requisiti di cui all'art. 10, comma 2;
- è omesso il versamento delle somme dovute a seguito controllo automatizzato, ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973.

### **DISPOSIZIONI PER I SOGGETTI FORFETARI (ARTT. 23-33)**

#### ***Ambito soggettivo***

I contribuenti esercenti attività d'impresa, arti o professioni, che operano in regime forfetario, possono accedere al concordato biennale:

- in via sperimentale, per la sola annualità 2024;
- previa verifica del possesso dei requisiti richiesti per i soggetti ISA (assenza debiti tributari o contributivi di importi complessivamente superiori a euro 5.000);
- previa verifica dell'assenza delle cause di esclusione definite per i soggetti ISA;
- purché non abbiano iniziato l'attività nel periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta.

#### ***Effetti dell'adesione e rilevanza ai fini tributari***

L'adesione alla proposta comporta i seguenti effetti:

- impegno a dichiarare gli importi concordati nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta oggetto di concordato;
- osservanza degli obblighi ordinariamente previsti dalla legge di riferimento per i soggetti rientranti nel regime forfetario;
- calcolo del reddito d'impresa ovvero di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni secondo le metodologie di cui all'art. 9, ferma restando la dichiarazione di un reddito minimo di 2.000 euro e il trattamento ordinario dei contributi previdenziali obbligatori;
- ininfluenza della proposta di concordato ai fini dell'IVA;
- irrilevanza degli eventuali maggiori o minori importi effettivi rilevati in termini di reddito (rispetto a quelli concordati), ai fini della determinazione delle imposte sui redditi e dei contributi previdenziali obbligatori;
- calcolo dell'acconto delle imposte sui redditi relativo ai periodi d'imposta oggetto del concordato sulla base dei redditi e del valore della produzione netta concordati.

#### ***Rinnovo del concordato***

L'adesione alla proposta concordataria riguarda un periodo biennale. Al termine del biennio, il contribuente, previa verifica dei requisiti e dell'assenza delle cause di esclusione, può aderire a una nuova proposta di concordato, formulata dall'Agenzia per il biennio successivo. Si ricorda che, per il solo periodo d'imposta 2024, l'applicazione del concordato preventivo ai soggetti forfetari è limitata, in via sperimentale, a una sola annualità.

#### ***Cessazione del concordato***

Il concordato cessa di avere efficacia a partire dal periodo d'imposta nel quale si verifica una delle seguenti condizioni:

- il contribuente modifica l'attività svolta nel corso del biennio concordatario rispetto a quella esercitata nel periodo d'imposta precedente il biennio stesso, salvo che la nuova attività rientri in gruppi di settore ai quali si applicano i medesimi coefficienti di redditività;
- il contribuente cessa l'attività.

#### ***Decadenza dal concordato***

Il concordato cessa di produrre effetto per entrambi i suoi periodi d'imposta nei casi in cui si verificano le medesime cause di decadenza previste per i soggetti ISA, ove applicabili.

### **DISPOSIZIONI COMUNI, DI COORDINAMENTO E CONCLUSIVE (ARTT. 34-39)**

#### ***Attività di accertamento***

Per i periodi d'imposta oggetto del concordato, gli accertamenti di cui all'art. 39 del D.P.R. n. 600/1973, non possono essere effettuati, salvo che ricorrano le cause di decadenza dal concordato.

#### ***Rilevanza dei redditi concordati***

A seguito di adesione al concordato preventivo biennale:

- non si applica la disciplina in materia di comunicazioni e adempimenti formali (art. 2 del D.L. n. 16/2012);
- per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, con riferimento al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto del reddito effettivo e non di quello concordato;
- ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE), rileva comunque il reddito effettivo e non quello concordato.

#### ***Revisione dei termini di presentazione dei dichiarativi e di versamento delle imposte***

Per il primo anno di applicazione dell'istituto del concordato preventivo biennale, i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA possono essere effettuati entro il 31 luglio 2024, senza alcuna maggiorazione. Tale proroga è riservata ai soggetti:

- cui si applicano gli ISA e che dichiarano ricavi o compensi non superiori a euro 5.164.569;
- che presentano le cause di esclusione dall'applicazione degli ISA;

- aderenti al regime fiscale di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità;
- aderenti al regime fiscale forfetario;
- che partecipano a società, associazioni e imprese ai sensi degli artt. 5 (società di persone, imprese familiari e soggetti equiparati), 115 (soggetti trasparenti) e 116 (soggetti trasparenti a ristretta base proprietaria) del TUIR.

Le scadenze per la presentazione delle dichiarazioni in via telematica vengono ridefinite come segue:

- per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023, il termine ultimo è spostato al 15 ottobre 2024;
- per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024, il termine ultimo è fissato al 30 settembre 2025 (31 ottobre 2025, per i sostituti d'imposta).

Per il periodo d'imposta 2024, i programmi informatici relativi agli ISA sono resi disponibili entro il 15 aprile 2025.

### **CONCORDATO BIENNALE**

In sede di stesura del testo definitivo del decreto legislativo in materia di accertamento tributario e di concordato preventivo biennale, sono state introdotte alcune rilevanti novazioni alla disciplina del "concordato biennale", rispetto alla versione approvata in via preliminare in data 3 novembre 2023. In particolare, le principali novità apportate riguardano:

- la rimozione della soglia minima di punteggio ISA pari a 8 per l'accesso all'istituto;
- l'estensione della possibilità di accedere al concordato anche ai soggetti in regime forfetario per l'annualità 2024;
- l'estensione dell'orizzonte temporale di adesione al concordato rispetto a quanto originariamente previsto, definendo il seguente calendario temporale:
  - a. scadenza del termine di messa a disposizione dei software da parte dell'Agenzia delle Entrate: 15 giugno 2024 (in luogo del precedente termine del 15 marzo 2024);
  - b. scadenza del termine di adesione alla proposta di concordato: 15 ottobre 2024 (in luogo del precedente termine del 30 giugno 2024 o 31 luglio 2024).

### **SOGGETTI INTERESSATI**

Possono accedere all'istituto del "concordato biennale":

- i soggetti esercenti attività d'impresa, ai quali si rendono applicabili gli ISA;
- i soggetti esercenti arti o professioni, ai quali si rendono applicabili gli ISA;
- per il solo periodo d'imposta 2024, i soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni, che aderiscono al regime forfetario di cui alla Legge n. 190/2014.

### **Attenzione**

L'art. 6 del decreto circoscrive l'accesso al concordato biennale ai "contribuenti di minori dimensioni". Con riferimento ai parametri dimensionali, nulla viene precisato ad oggi dalla norma, la quale si limita a individuare esplicitamente le menzionate categorie di soggetti ammissibili. In merito, in assenza di ulteriori chiarimenti ufficiali e tenuto conto dell'espresso richiamo alle disposizioni in materia di ISA, potrebbe essere fatto riferimento al limite di ricavi/compensi pari a euro 5.164.569, di cui all'art. 2, lett. a), del Decreto MEF 23 marzo 2018 (G.U. n. 85 del 12 aprile 2018).

### **Esclusioni**

Sono espressamente esclusi dall'ammissione al concordato biennale i soggetti che:

- con riferimento al periodo d'imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta, hanno debiti tributari ovvero non hanno estinto quelli che tra essi sono di importo complessivamente pari o superiore a euro 5.000 per tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, compresi interessi e sanzioni, ovvero per contributi previdenziali definitivamente accertati con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti a impugnazione;

- hanno omesso la presentazione della dichiarazione dei redditi in relazione ad almeno uno dei tre periodi d'imposta precedenti a quelli di applicazione del concordato, in presenza dell'obbligo a effettuare tale adempimento;
- riportano condanne per uno dei reati tributari previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, dall'art. 2621 c.c. (reato di false comunicazioni sociali), nonché dagli artt. 648-bis, 648-ter e 648-ter.1 c.p. (reato di riciclaggio, di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita e di autoriciclaggio), commessi negli ultimi tre periodi d'imposta antecedenti a quelli di applicazione del concordato;
- operano in regime forfetario, qualora abbiano iniziato l'attività nel periodo d'imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta.

### **Attenzione**

Con riferimento alla verifica del limite di euro 5.000 dei debiti tributari e contributivi, occorre tenere presente che:

- sono comunque ammessi al concordato i soggetti che, pur presentando debiti di importo pari o superiore a euro 5.000, abbiano in corso provvedimenti di sospensione o di rateazione in relazione a tali debiti;
- per tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, si intendono i debiti derivanti dalla notifica di:
  - a. atti impositivi conseguenti ad attività di controllo degli Uffici;
  - b. atti impositivi conseguenti ad attività di liquidazione degli Uffici;
  - c. cartelle di pagamento concernenti pretese tributarie, oggetto di comunicazioni di irregolarità emesse a seguito di controllo automatizzato o formale della dichiarazione.

### **PROCEDURE**

L'adesione al concordato biennale impegna le parti coinvolte (Agenzia delle Entrate e contribuente aderente) al rispetto di specifici adempimenti, in aderenza al calendario temporale fissato dalla normativa. Di seguito viene fornita una sintesi delle principali fasi previste.

<b>SINTESI DELLE FASI DI ADESIONE AL “CONCORDATO BIENNALE”</b>	
<b>TERMINE TEMPORALE</b>	<b>ADEMPIMENTO</b>
1° aprile di ogni anno (a regime) (per l'annualità 2024, il termine è fissato al 15 giugno 2024; per l'annualità 2025, il termine è fissato al 15 aprile 2025)	Messa a disposizione dei programmi informatici da parte dell'Agenzia delle Entrate, necessari per l'elaborazione della proposta concordataria. Si ricorda che è comunque prevista l'emanazione di: <ul style="list-style-type: none"> <li>• apposito provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, per l'individuazione delle modalità e dei dati da comunicare telematicamente all'Amministrazione Finanziaria;</li> <li>• un decreto MEF, sentito il Garante per la protezione dei dati personali, per l'individuazione dei periodi d'imposta per i quali la metodologia approvata consentirà di definire la proposta di concordato preventivo biennale.</li> </ul>
Entro il 30 giugno di ogni anno (a regime) (solo per l'annualità 2024 il termine è prorogato al 15 ottobre 2024)	Adesione alla proposta di concordato formulata dall'Agenzia delle Entrate sulla base della metodologia approvata dal MEF e tenuto conto di: <ul style="list-style-type: none"> <li>• informazioni già nella disponibilità dell'Amministrazione Finanziaria, limitando l'introduzione di nuovi oneri dichiarativi;</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ulteriori informazioni ricavabili dalle banche dati nella disponibilità dell'Amministrazione Finanziaria e di altri soggetti pubblici.</li> </ul> <p>La proposta viene elaborata e comunicata utilizzando i programmi informatici messi a disposizione dall'Agenzia.</p>
Entro il 30 giugno di ogni anno (a regime) (solo per la prima annualità 2024 il termine è prorogato al 31 luglio 2024)	Versamento del saldo e del primo acconto dovuto per imposte sui redditi e IRAP con calcolo basato sui redditi e sul valore della produzione netta determinati secondo le regole ordinarie.
Entro il 30 novembre di ogni anno (compresa l'annualità 2024, salvo proroghe)	Versamento del secondo acconto calcolato come differenza tra l'acconto complessivamente dovuto in base al reddito e al valore della produzione netta concordato e quanto già versato in sede di primo acconto secondo le regole ordinarie.

## GUIDE OPERATIVE

### SENZA DEROGHE GLI OBBLIGHI DI COPERTURA DELLE PERDITE

*Tornano a regime le norme del Codice civile a garanzia dei creditori. Con il bilancio 2023 tornano a regime le norme del Codice civile che presiedono all'integrità del patrimonio posto a garanzia delle pretese dei creditori sociali: norme volte a evitare che il capitale sociale possa essere eroso dalla presenza di perdite d'esercizio.*

Per le perdite emerse negli esercizi 2020, 2021 e 2022, gravati dalla crisi sanitaria ed economica, l'articolo 6 del Dl 23/2020 e l'articolo 3 del Dl 183/2022 hanno infatti consentito la sospensione di parte della disciplina prevista dagli articoli 2246 e 2447 del Codice civile per le Spa e 2482-bis e 2482 ter per le Srl, stabilendo la possibilità di rinviare fino al quinto anno successivo (rispettivamente 2025, 2026 e 2027) la copertura delle perdite conseguite negli esercizi citati, fatta salva l'informativa destinata ai soci e predisposta dall'organo amministrativo. Le perdite sterilizzate hanno dovuto, e devono continuare anche nel bilancio 2023, a essere distintamente indicate nella nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine, nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio. Le tutele che dal bilancio 2023 tornano a trovare applicazione scattano in presenza di perdite che, dopo aver utilizzato le riserve presenti in bilancio, riducono il capitale sociale per più di un terzo del suo ammontare, e che possono far emergere due fattispecie:

1. capitale sociale che non si riduce al di sotto del minimo legale: l'assemblea, convocata senza indugio dagli amministratori, può decidere di rinviare la decisione sulla copertura della perdita all'esercizio successivo (2024);
2. capitale sociale che si riduce al di sotto del minimo legale: in tal caso, invece, l'assemblea deve deliberare la riduzione del capitale e il contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo o la trasformazione della società.

Nel caso di società che si siano avvalse della deroga in uno o più esercizi del triennio 2020-2022, rinviando la copertura delle perdite, e che presentino una perdita d'esercizio anche nel bilancio 2023, il ritorno alla disciplina ordinaria presenta alcune criticità. Nella definizione delle perdite sterilizzate relative all'esercizio 2020 sono state infatti proposte due interpretazioni fra loro divergenti: secondo lo studio n. 88/2021/I del Consiglio nazionale del Notariato, le perdite oggetto di sterilizzazione sono solo quelle che incidono sul capitale; mentre, secondo la massima T.A.13 del Comitato Triveneto dei notai, deve essere considerato l'intero ammontare delle perdite che emergono dal conto economico, e non solo quella parte di esse che incide sul

capitale nominale in quanto non assorbita da eventuali riserve di patrimonio. Seguire l'una o l'altra interpretazione può, evidentemente, portare a diverse conseguenze circa la necessità di adottare gli interventi sul capitale previsti dal Codice civile. Va evidenziato allo stesso tempo come la realizzazione di una perdita anche nell'esercizio 2023, in presenza di perdite sterilizzate negli esercizi precedenti, impone anche di valutare la sussistenza della prospettiva della continuità aziendale.