

Inform@Mail n. 12/2022

Circolari per i clienti dello studio professionale *Baroni & @sociati STP a r.l.*



Inform@Mail n. 12 del 02 dicembre 2022

In evidenza

FISCO: Novità del periodo Pag. 2

SCADENZARIO DICEMBRE 2022 Pag. 6

ADEMPIMENTI

DL 144/2022 “aiuti-ter” - convertito in L. 17.11.2022 n. 175 Pag. 8

DL 18.11.2022 n. 176 (c.d. decreto “Aiuti-quater”) Pag. 10

GUIDE OPERATIVE

Fatture da emettere e da ricevere: differenze tra valore stimato e valore effettivo Pag. 13

Ammortamento delle immobilizzazioni materiali Pag. 15

FISCO: Novità del periodo

Autodichiarazione Aiuti di Stato COVID - Proroga del termine di presentazione al 31.1.2023

L'Agenzia delle Entrate ha prorogato dal 30.11.2022 al 31.1.2023 il termine per la presentazione dell'autodichiarazione sul rispetto dei massimali delle Sezioni 3.1 e 3.12 del Quadro temporaneo per gli aiuti di Stato COVID. Il provvedimento precisa anche che viene prorogato il termine per la restituzione - o per la sottrazione da quelli ricevuti successivamente - degli aiuti eccedenti i massimali sempre al 31 gennaio 2023 oppure «entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2021 se tale termine scade successivamente al 31 gennaio 2023». **Prov. Agenzia delle Entrate 29.11.2022 n. 439400.**

Crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale per il terzo e quarto trimestre 2022

L'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alla disciplina dei crediti d'imposta alle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale. Tra i principali chiarimenti, si segnalano i seguenti:

- I crediti di imposta per bonus energetici del III e del IV trimestre sono utilizzabili in compensazione fino al 30 giugno 2023 con obbligo, al 16 marzo 2023, di comunicare l'importo del credito maturato nel 2022.
- L'impresa che conduce in locazione un immobile strumentale le cui utenze sono intestate al proprietario può usufruire dei bonus se possiede idonea documentazione attestante la spesa sostenuta.
- I crediti relativi alle spese del III trimestre possono essere utilizzati in compensazione sia da parte sia del fruitore sia degli eventuali cessionari, ma la cessione deve avere ad oggetto l'intero credito trimestrale ed è soggetta a comunicazione preventiva alle Entrate e visto di conformità.

Circ. Agenzia delle Entrate 29.11.2022 n. 36.

Pagamenti tramite carte - Limiti all'utilizzo del denaro contante

Il Disegno di legge di bilancio 2023 prevede per tutti i soggetti che effettuino l'attività di vendita di prodotti e di prestazione di servizi, anche professionali, l'esclusione dell'obbligo di accettare pagamenti tramite carte di pagamento (di debito, di credito e prepagate) per importi pari o inferiori a 60 euro, indipendentemente dall'oggetto della transazione. La finalità perseguita è, in primo luogo, quella di garantire proporzionalità tra l'entità della sanzione irrogabile e l'importo del pagamento rifiutato. Restano ferme, peraltro, le ulteriori previsioni dell'art. 15 co. 4-bis del DL 179/2012 convertito, e, in particolare, quella che sancisce, in relazione alle violazioni della disciplina, l'applicazione delle procedure e dei termini previsti dalla L. 689/1981, ad eccezione dell'art. 16 in materia di pagamento in misura ridotta. Di conseguenza, in applicazione dell'art. 1 della L. 689/81, l'illecito amministrativo resta assoggettato alla legge del tempo del suo verificarsi, restando inapplicabile la disciplina successiva più favorevole.

Inoltre dall'1.1.2023, il limite per i pagamenti in contante, ex art. 49 co. 1 e 3-bis del DLgs. 231/2007, non sarà più di 1.999,99 euro (soglia di 2.000 euro), ma diventerà di 4.999,99 euro (soglia di 5.000 euro). **Novità del Ddl. di bilancio 2023.**



Nuova lotteria degli scontrini - Riconoscimento di un credito d'imposta

Con l'art. 18 del DL 36/2022 sono state introdotte una serie di modifiche alla lotteria degli scontrini, che prevedono, fra l'altro, l'introduzione della lotteria "istantanea" che si affiancherà a quella "differita", attualmente in essere. Al fine di agevolare l'adeguamento degli strumenti memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi a tali novità, l'art. 8 del DL 176/2022 ha previsto la concessione, per l'anno 2023, di uno specifico contributo, che verrà erogato sotto forma di credito d'imposta e ammonterà al 100% della spesa sostenuta, entro un limite massimo di 50 euro per ogni strumento. Il credito potrà essere utilizzato in compensazione mediante il modello F24 ex art. 17 del DLgs. 241/97. La fruizione verrà consentita a decorrere dalla prima liquidazione IVA periodica successiva al mese in cui la fattura relativa alla spesa sostenuta per l'adeguamento degli strumenti è stata annotata nel registro degli acquisti. È opportuno sottolineare che il pagamento del corrispettivo di tale fattura dovrà essere necessariamente eseguito "con modalità tracciabile". Per l'attuazione della disposizione occorrerà attendere l'apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, che dovrà essere emanato entro 60 giorni dal 19.11.2022, data in vigore del DL 176/2022. **Decreto Legge n. 176/2022 del 18 novembre 2022.**

Forfettario allargato, il limite di 85mila euro di ricavi entro il 31 dicembre apre al regime agevolato nel 2023

Il Ddl di Bilancio si propone di modificare la norma istitutiva del regime forfettario (il comma 54, lettera a della legge 190/2014) aumentando a 85mila euro il limite di ricavi o compensi che consente di applicare tale regime. Se il Parlamento approverà la norma dal periodo d'imposta 2023 entrerà in vigore la nuova soglia, che andrà riferita all'anno precedente. 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. **Novità del Ddl. di bilancio 2023.**

DEDUCIBILITÀ IRES E IRAP DEI PREMI INCENTIVANTI AD AMMINISTRATORI E DIRIGENTI

L'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito alla deducibilità, ai fini IRES e IRAP, dei premi spettanti all'amministratore delegato e a un dirigente apicale di una spa, in esecuzione di piani di incentivazione in loro favore.

DEDUCIBILITÀ AI FINI IRES: Ai fini IRES, i suddetti oneri devono considerarsi inerenti (e, dunque, interamente deducibili), in quanto, nel contempo:

- sono sostenuti al fine di garantire al dirigente e all'amministratore una remunerazione integrativa per i servizi resi;
- trovano causa nel rapporto di lavoro in essere con la società istante, cui i predetti soggetti sono legati in modo esclusivo.

In altre parole, nella fattispecie oggetto di interpello, i premi riconosciuti all'amministratore delegato e al dirigente apicale hanno lo scopo di accrescere l'impegno proferito dagli stessi soggetti nello svolgimento della propria attività lavorativa, con un effetto positivo sull'attività aziendale e quindi, in modo potenziale e indiretto, sullo stesso valore dell'azienda (al quale, peraltro, risulta correlata la parte variabile del premio spettante all'amministratore delegato).

Pertanto, nonostante il diritto alla percezione degli incentivi dipenda, nel caso di specie, dal perfezionamento dell'operazione di vendita, da parte dei soci, dell'intero pacchetto azionario della spa, appare innegabile la correlazione tra il costo da questa sostenuto e l'esercizio dell'attività, in termini di miglioramento delle prospettive aziendali di crescita.



DEDUCIBILITÀ AI FINI IRAP: Secondo l'Agenzia delle Entrate, sono deducibili dalla base imponibile IRAP (ex art. 11 co. 4-octies del DLgs. 446/97) soltanto i premi incentivanti riconosciuti al dirigente apicale, in quanto impiegato con contratto di lavoro a tempo indeterminato. Sono, invece, indeducibili (ex art. 5 co. 3 del DLgs. 446/97) i premi spettanti all'amministratore delegato, in quanto inquadrato come collaboratore coordinato e continuativo. **Risposta a interpello 31.10.2022 n. 539**

DEDUCIBILITÀ DELLE PERDITE SU CREDITI E DELLE SOMME DOVUTE PER RISARCIMENTO DANNI

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta in merito:

- all'imputazione temporale delle perdite su crediti vantati verso debitori sottoposti a procedure concorsuali e istituti assimilati;
- al trattamento delle somme dovute, a seguito di transazioni, a titolo di risarcimento danni.

IMPUTAZIONE TEMPORALE DELLE PERDITE SU CREDITI; Viene ribadito che la deduzione delle perdite su crediti vantati verso debitori sottoposti a procedure concorsuali e istituti assimilati (ex art. 101 co. 5 del TUIR) è ammessa nell'esercizio in cui la perdita viene imputata in bilancio, anche se ciò avviene in un periodo d'imposta successivo a quello di apertura della procedura, purché non posteriore a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio (ex art. 101 co. 5-bis del TUIR).

TRATTAMENTO DELLE SOMME DOVUTE PER RISARCIMENTO DANNI; Secondo l'Agenzia delle Entrate, le somme dovute, a seguito di transazioni, a titolo di risarcimento danni sono deducibili dal reddito d'impresa del soggetto tenuto al pagamento, trattandosi di somme corrisposte a titolo di risarcimento per fatti commessi nell'espletamento dell'attività.

Infatti, anche se dovute per effetto di violazione di obblighi contrattuali, sono comunque qualificabili come spese attinenti al concreto svolgimento dell'attività e, come tali, inerenti all'attività d'impresa. **Risposta a interpello 5.10.2022 n. 491**

ACQUISTO DI VEICOLI NON INQUINANTI E DI COLONNINE DI RICARICA DEI VEICOLI ELETTRICI - INCENTIVI

Sono state integrate le disposizioni di cui al DPCM 6.4.2022 in materia di incentivi per l'acquisto di veicoli non inquinanti. Sono stati inoltre previsti, per il 2022, ulteriori incentivi per l'acquisto di infrastrutture per la ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica da parte di utenti domestici.

INCREMENTO DEGLI INCENTIVI PER AUTO ELETTRICHE E IBRIDE PLUG-IN

Il DPCM 4.8.2022 introduce il nuovo co. 1-bis nell'art. 2 del DPCM 6.4.2022, prevedendo l'incremento del 50% dei contributi di cui all'art. 2 co. 1 lett. a) e b) del DPCM 6.4.2022 per gli acquisti (anche in locazione finanziaria) effettuati tra il 19.10.2022 (data di entrata in vigore del DPCM 4.8.2022) e il 31.12.2022, rispettivamente di auto elettriche e ibride plug-in, qualora l'acquirente (persona fisica) presenti un ISEE inferiore a 30.000,00 euro.

In ragione di tale incremento, dunque:

- per l'acquisto di veicoli di categoria M1 nuovi di fabbrica omologati in una classe non inferiore ad Euro 6, con emissioni di anidride carbonica per chilometro comprese nella fascia 0-20 grammi (auto elettriche), e prezzo risultante dal listino ufficiale della casa automobilistica produttrice pari o inferiore a 35.000,00 euro IVA esclusa, spetta un contributo di 4.500,00 euro e di ulteriori 3.000,00 euro se è contestualmente rottamato un veicolo omologato in una classe inferiore ad Euro 5;
- per l'acquisto di veicoli di categoria M1 nuovi di fabbrica omologati in una classe non inferiore a Euro 6, con emissioni di anidride carbonica per chilometro comprese nella fascia 21-60 grammi



(auto ibride plug-in), e prezzo risultante dal listino ufficiale della casa automobilistica produttrice pari o inferiore a 45.000,00 euro IVA esclusa, spetta un contributo di 3.000,00 euro e di ulteriori 3.000,00 euro se è contestualmente rottamato un veicolo omologato in una classe inferiore ad Euro 5.

Il contributo aggiuntivo di cui sopra è concesso ad un solo soggetto per ciascun nucleo familiare.

DPCM 4.8.2022, pubblicato sulla G.U. 4.10.2022 n. 232

INCENTIVI PER L'ACQUISTO DI COLONNINE DI RICARICA DEI VEICOLI ELETTRICI

Si prevede il riconoscimento di un incentivo, per l'anno 2022, per l'acquisto di infrastrutture per la ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica da parte di utenti domestici.

L'incentivo è limitato alle infrastrutture di potenza standard (come definite dall'art. 2 co. 1 lett. d) e h) del DLgs. 257/2016).

Il contributo è riconosciuto in misura pari all'80% del prezzo di acquisto e posa in opera dell'infrastruttura di ricarica, nel limite massimo di:

- 1.500,00 euro per persona fisica richiedente;
- 8.000,00 euro in caso di posa in opera sulle parti comuni degli edifici condominiali di cui agli artt. 1117 e 1117-bis c.c.

DPCM 4.8.2022, che ha introdotto la lett. f-bis) nell'art. 2 co. 1 del DPCM 6.4.2022,

CREDITO D'IMPOSTA PER SISTEMI DI ACCUMULO DI ENERGIA ELETTRICA DA FONTI RINNOVABILI - PRESENTAZIONE DELLE DOMANDE

L'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità e i termini di presentazione delle istanze per beneficiare del credito d'imposta relativo alle spese sostenute per l'installazione di sistemi di accumulo integrati in impianti di produzione elettrica alimentati da fonti rinnovabili, di cui all'art. 1 co. 812 della L. 30.12.2021 n. 234 (legge di bilancio 2022) e al DM 6.5.2022 (pubblicato sulla G.U. 17.6.2022 n. 140).

AMBITO APPLICATIVO

Possono beneficiare del credito d'imposta le persone fisiche che sostengono spese documentate:

- relative all'installazione di sistemi di accumulo integrati in impianti di produzione elettrica alimentati da fonti rinnovabili, anche se già esistenti e beneficiari degli incentivi per lo scambio sul posto;
- dall'1.1.2022 al 31.12.2022;
- entro il limite complessivo di spesa pari a 3 milioni di euro per l'anno 2022.

MODALITÀ E TERMINI DI PRESENTAZIONE DELLE ISTANZE

Ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, le persone fisiche devono presentare un'apposita istanza all'Agenzia delle Entrate:

- utilizzando l'apposito modello approvato, con le relative istruzioni, dal provvedimento in esame;
- in via telematica, mediante il servizio web disponibile nell'area riservata del relativo sito Internet;
- direttamente dal contribuente o avvalendosi di un intermediario incaricato;
- nel periodo dall'1.3.2023 al 30.3.2023.

Nel suddetto periodo è possibile:

- inviare una nuova istanza, che sostituisce integralmente quella precedentemente trasmessa;
- presentare la rinuncia integrale al credito d'imposta precedentemente comunicato.



SCADENZARIO DICEMBRE 2022

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
1 Giovedì	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 01/11/2022 o rinnovati tacitamente con decorrenza dal 01/11/2022.	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.
15 Giovedì	Soggetti IVA	Emissione e registrazione delle fatture differite: <ul style="list-style-type: none"> • 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; • relative alle prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione effettuate nel mese precedente. Annotazione nel registro acquisti e in quello delle vendite delle fatture di acquisto intracomunitarie ricevute nel mese precedente, con riferimento a tale mese.	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.
16 Venerdì	Soggetti passivi IMU	Termine per il versamento del saldo dell'imposta municipale propria (IMU) dovuta per l'anno in corso.	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.
	Datori di lavoro	Contributi INPS. Soggetti che hanno erogato compensi a collaboratori coordinati e continuativi, occasionali, ecc. Versamento dei contributi relativi al mese precedente.	
	Soggetti IVA	Liquidazione e versamento dell'iva relativa al mese precedente con il codice tributo "6011" (novembre 2022).	
	Sostituti d'imposta	Versamento ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, su redditi di lavoro autonomo o diversi e su provvigioni corrisposti nel mese precedente.	
	Soggetti INPS	Versamento dei contributi INPS	

	imprese agricole	relativi al II trimestre 2022.	
27 Martedì	Operatori intracomunitari con obbligo mensile	Presentazione degli elenchi riepilogativi INTRASTAT delle cessioni di beni e prestazioni di servizi rese e ricevute nei confronti di soggetti UE nel mese (novembre).	Esclusivamente in via telematica, direttamente (dai contribuente abilitati ai servizi telematici Entratel o Fisconline) o tramite intermediari abilitati.
	Contribuenti IVA soggetti agli obblighi di liquidazione e versamento mensile e trimestrale	Versamento dell'Acconto IVA relativo all'anno 2022 con i Codici tributo "6013" per IVA mensile e "6035" per IVA trimestrale.	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.
30 Venerdì	Eredi delle persone decedute in data successiva al 28 febbraio 2022	Versamento delle imposte sui redditi dovute, a titolo di saldo per il 2021, in base alla dichiarazione dei redditi 2022, dal soggetto deceduto, senza alcuna maggiorazione (eredi che presentano la dichiarazione dei redditi per conto del <i>de cuius</i>).	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.
31 Sabato (02/01/2023)	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 01/12/2022 o rinnovati tacitamente con decorrenza dal 01/12/2022.	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.
31 Sabato (02/01/2023)	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.

31 Sabato (02/01/2023)	Soggetti passivi IMU	Presentazione dichiarazione IMU 2021 relativa alle variazioni intervenute.	Esclusivamente in via telematica, direttamente o tramite intermediari abilitati, tramite modello predisposto dall'Agenzia delle Entrate.
--	-------------------------	--	--

ADEMPIMENTI

DL 144/2022 “AIUTI-TER” - CONVERTITO IN L. 17.11.2022 N. 175

Con il DL 23.9.2022 n. 144, pubblicato sulla G.U. 23.9.2022 n. 223 ed entrato in vigore il 24.9.2022, sono state emanate ulteriori misure urgenti in materia di politica energetica nazionale, produttività delle imprese e politiche sociali (c.d. decreto “Aiuti-ter”). Il DL 23.9.2022 n. 144 è stato convertito nella L. 17.11.2022 n. 175, pubblicata sulla G.U. 17.11.2022 n. 269 ed entrata in vigore il 18.11.2022, prevedendo alcune novità rispetto al testo originario.

REGOLARIZZAZIONE DEI CREDITI D'IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO INDEBITAMENTE COMPENSATI - PROROGA DEI TERMINI

Per effetto delle modifiche apportate all'art. 38 del DL 144/2022 in sede di conversione in legge, sono stati rinviati i termini per:

- presentare la domanda per accedere alla procedura di riversamento del credito d'imposta per ricerca e sviluppo, introdotta dall'art. 5 co. 7-12 del DL 21.10.2021 n. 146, conv. L. 17.12.2021 n. 215, il quale ha previsto la possibilità di definire le violazioni riconducibili all'indebita compensazione di crediti d'imposta per ricerca e sviluppo disciplinati dall'art. 3 del DL 145/2013;
- riversare i suddetti crediti indebitamente compensati.

A seguito del riversamento del credito indebitamente compensato, il contribuente ottiene lo stralcio delle sanzioni amministrative, degli interessi e la non punibilità penale per il delitto di indebita compensazione di cui all'art. 10-*quater* del DLgs. 74/2000. Deve trattarsi di crediti per ricerca e sviluppo relativi ad attività realmente poste in essere, le cui spese siano esistenti e documentate, ma non agevolabili. Per accedere alla regolarizzazione il contribuente deve presentare una apposita richiesta:

- entro il 31.10.2023 (termine così prorogato rispetto alla precedente scadenza del 31.10.2022);
- utilizzando il modello approvato con il provv. Agenzia delle Entrate 1.6.2022 n. 188987.

A seguito della presentazione della domanda, il contribuente deve procedere al riversamento del credito indebitamente compensato, che non può avvenire mediante compensazione di crediti ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97. Il riversamento del credito dovrà essere effettuato:

- in un'unica soluzione, entro il 16.12.2023 (termine così prorogato rispetto alla precedente scadenza del 16.12.2022);
- oppure, se è ammesso il versamento rateale, in 3 rate annuali di pari importo, scadenti rispettivamente il 16.12.2023, il 16.12.2024 e il 16.12.2025 (termini così prorogati rispetto alle precedenti scadenze del 16.12.2022, 16.12.2023 e 16.12.2024), maggiorate degli interessi legali a decorrere dal 17.12.2023.

Con l'art. 38 co. 2 del DL 144/2022, inserito in sede di conversione in legge, è stata estesa al credito d'imposta per ricerca e sviluppo disciplinato dall'art. 3 del DL 145/2013 la possibilità di chiedere la “certificazione” del credito, introdotta dall'art. 23 co. 2-3 del DL 73/2022 con riferimento al *bonus* ricerca, sviluppo e innovazione disciplinato dall'art. 1 co. 198-209 della L. 160/2019, la quale è finalizzata a far ottenere alle imprese interessate l'attestazione che gli investimenti effettuati nell'ambito della ricerca e sviluppo siano ammissibili al beneficio. La certificazione può essere richiesta a condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei crediti per ricerca e sviluppo non siano già state constatate e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza. L'art. 23 del DL 73/2022 rimette a un DPCM (non ancora emanato) l'individuazione dei requisiti dei soggetti pubblici o privati abilitati al rilascio della certificazione, fra i quali quelli idonei a garantire professionalità, onorabilità e imparzialità, con istituzione di un apposito albo dei certificatori. È, inoltre, previsto che la certificazione sia rilasciata dai soggetti abilitati che si attengono, nel processo valutativo, a quanto previsto da apposite linee guida del Ministero dello Sviluppo economico, periodicamente elaborate ed aggiornate. Tra i soggetti abilitati al rilascio della citata certificazione sono in ogni caso compresi:



- le università statali;
- le università non statali legalmente riconosciute;
- gli enti pubblici di ricerca.

Con il rilascio della certificazione si ottiene l'attestazione *ex post* del rispetto dei requisiti normativi (e di prassi) richiesti per il riconoscimento del credito d'imposta. Gli effetti della certificazione sono vincolanti nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, tranne nel caso in cui la certificazione sia stata rilasciata sulla base di una non corretta rappresentazione dei fatti. Fatto salvo quanto sopra, gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difformi da quanto attestato nelle certificazioni sono nulli.

ACCISE E IVA SUI CARBURANTI - PROROGA AGEVOLAZIONI

L'art. 4 del DL 144/2022 ha rideterminato le aliquote di accisa sulla benzina, sul gasolio e sul gas impiegati come carburanti, per il periodo dal 18.10.2022 al 31.10.2022, nonché, come stabilito in sede di conversione in legge del decreto, per il periodo dal 4.11.2022 al 18.11.2022 (recependo quanto stabilito dal DL 20.10.2022 n. 153, che è stato abrogato con salvezza dei relativi effetti), nelle seguenti misure:

- benzina: 478,40 euro per mille litri;
- oli da gas o gasolio usato come carburante: 367,40 euro per mille litri;
- gas di petrolio liquefatti (GPL) usati come carburanti: 182,61 euro per mille chilogrammi;
- gas naturale usato per autotrazione: zero euro per metro cubo.

Inoltre, per lo stesso periodo, l'aliquota IVA da applicare al gas naturale usato per autotrazione è fissata in misura pari al 5%. Successivamente al 31.10.2022, ulteriori proroghe delle predette misure agevolative sono state previste:

- dal DM 19.10.2022, per il periodo dall'1.11.2022 al 3.11.2022;
- dall'art. 2 del DL 176/2022 (c.d. DL "Aiuti-quater"), per il periodo dal 19.11.2022 al 31.12.2022.

MODIFICHE IN MATERIA DI GARANZIE SUI MUTUI PER L'ACQUISTO DELLA CASA DI ABITAZIONE

L'art. 35-bis del DL 144/2022, inserito in sede di conversione in legge, prevede che, per le domande di accesso al Fondo di garanzia per la prima casa presentate dall'1.12.2022 al 31.12.2022 che rispettino i requisiti di priorità e le condizioni indicate dalla norma, la garanzia fino all'80% della quota capitale operi anche quando il tasso effettivo globale (TEG) sia superiore al tasso effettivo globale medio (TEGM), in presenza di determinate condizioni. L'art. 64 co. 3 del DL 73/2021 convertito, stabilisce che, per i soggetti che rientrano nelle categorie aventi accesso prioritario alle agevolazioni, la misura massima della garanzia concedibile dal Fondo di garanzia per la prima casa è elevata all'80% della quota capitale, tempo per tempo in essere sui finanziamenti concessi. Le categorie prioritarie sono le giovani coppie, i nuclei familiari monogenitoriali con figli minori, i conduttori di alloggi IACP e i giovani di età inferiore ai 36 anni, in possesso di ISEE non superiore a 40.000,00 euro annui, richiedenti un mutuo superiore all'80% dell'immobile, compresi gli oneri accessori.



DL 18.11.2022 n. 176 (c.d. decreto “Aiuti-quater”) - Principali novità

Con il DL 18.11.2022 n. 176, pubblicato sulla G.U. 18.11.2022 n. 270, sono state emanate ulteriori misure urgenti in materia di sostegni contro l'aumento dei costi energetici, di altri sostegni alle imprese e di agevolazioni fiscali (c.d. decreto “Aiuti-quater”).

Il DL 176/2022 è entrato in vigore il 19.11.2022, giorno successivo alla sua pubblicazione. Di seguito vengono analizzate le principali novità contenute nel decreto attualmente in corso di conversione in legge, per cui le relative disposizioni sono quindi suscettibili di modifiche ed integrazioni.

➤ **Modifiche al c.d. “superbonus del 110%”**

L'art. 9 del DL 176/2022 modifica la disciplina del c.d. “superbonus del 110%”, di cui all'art. 119 del DL 34/2020. Tra le principali novità si evidenzia:

la riduzione al 90% della misura della detrazione per gli interventi in condomini ed edifici con più unità immobiliari distintamente accatastate già a decorrere dal 2023, fatta eccezione per gli interventi con CILA presentata entro il 25.11.2022 e delibera condominiale adottata entro il 24.11.2022;

il prolungamento al 31.3.2023 del termine entro cui è possibile sostenere le spese per gli interventi sulle c.d. “villette” fruendo dell'aliquota al 110%, se al 30.9.2022 i lavori sono stati eseguiti per almeno il 30%;

l'estensione del superbonus agli interventi iniziati dall'1.1.2023 sulle c.d. “villette” con aliquota del 90%, a determinate condizioni;

la possibilità di rateizzare il credito derivante da sconto in fattura/cessione del credito in 10 quote annuali di pari importo (anziché 5 o 4), per i crediti derivanti da opzioni comunicate all'Agenzia delle Entrate entro il 31.10.2022.

Riduzione dell'aliquota dal 110% al 90%

Modificando il co. 8-*bis* dell'art. 119 del DL 34/2020, è previsto che gli interventi agevolati, che vengono effettuati dai condomini e dalle persone fisiche su parti comuni di edifici interamente posseduti, purché composti da massimo quattro unità immobiliari, ma anche dalle persone fisiche per gli interventi sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio (sempre nel limite delle due unità immobiliari per gli interventi di riqualificazione energetica), al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni, beneficino del superbonus nella misura del:

110%, per le spese sostenute, a decorrere dall'1.7.2020, sino al 31.12.2022;

90%, per le spese sostenute nell'anno 2023;

70%, per le spese sostenute nell'anno 2024;

65%, per le spese sostenute nell'anno 2025.

Disposizioni transitorie

La riduzione dell'aliquota dal 110% al 90% con riguardo alle spese sostenute nell'anno 2023, tuttavia, non si applica:

- agli interventi per i quali al 25.11.2022 è stata presentata la 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 25.11.2022;

- agli interventi di demolizione e ricostruzione degli edifici per i quali alla data del 25.11.2022 risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.

Interventi sulle “villette” delle persone fisiche

Per le persone fisiche, di cui al co. 9 lett. b) dell'art. 119 del DL 34/2020, che effettuano interventi su edifici unifamiliari, oppure su unità immobiliari “indipendenti e autonome” site in edifici plurifamiliari, il superbonus continua a spettare nella misura del 110% con riguardo alle spese sostenute entro il 31.3.2023 (non più quindi soltanto fino al 31.12.2022), a condizione che alla data del 30.9.2022 siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo.

I medesimi soggetti di cui alla suddetta lett. b) del co. 9, tuttavia, hanno diritto al superbonus nella misura del 90% in relazione alle spese sostenute entro il 31.12.2023 se hanno avviato gli interventi a partire dall'1.1.2023, ma a condizione che:

- il contribuente sia titolare del diritto di proprietà o del diritto reale di godimento sull'unità immobiliare oggetto degli interventi;

- l'unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale;

- il contribuente abbia un “reddito di riferimento” non superiore a 15.000,00 euro, determinato secondo le modalità stabilite dal co. 8-*bis*.1 introdotto nell'art. 119 del DL 34/2020 dal decreto “Aiuti-quater”.



Cessione della detrazione e sconto sul corrispettivo - Utilizzo del credito in 10 rate

Per gli interventi che danno diritto al superbonus di cui all'art. 119 del DL 34/2020, viene introdotta la possibilità di utilizzare in 10 rate annuali di pari importo i crediti d'imposta derivanti dalle comunicazioni di cessione o di sconto in fattura, di cui all'art. 121 del DL 34/2020, inviate all'Agenzia delle Entrate entro il 31.10.2022 e non ancora utilizzati, anziché in 4 o 5 rate.

A tal fine, dovrà essere inviata all'Agenzia delle Entrate un'apposita comunicazione da parte del fornitore o del cessionario secondo le modalità attuative che verranno definite da un successivo provvedimento della stessa Agenzia.

La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno continua a non poter essere fruita negli anni successivi né a poter essere richiesta a rimborso.

➤ **Crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas - proroga per il mese di dicembre 2022**

L'art. 1 del DL 176/2022 prevede l'estensione anche per il mese di dicembre 2022 dei crediti d'imposta a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e di gas naturale, riconosciuti dall'art. 1 del DL 144/2022 (c.d. "Aiuti-ter") per i mesi di ottobre e novembre 2022.

In particolare, in presenza delle condizioni richieste con riferimento a ciascuna agevolazione, viene previsto:

- per le imprese energivore, un credito d'imposta pari al 40% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel mese di dicembre 2022;
- per le imprese non energivore, dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, un credito d'imposta pari al 30% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel mese di dicembre 2022;
- per le imprese gasivore, un credito d'imposta pari al 40% della spesa sostenuta per l'acquisto di gas naturale consumato nel mese di dicembre 2022;
- per le imprese non gasivore, un credito d'imposta pari al 40% della spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale consumato nel mese di dicembre 2022.

Tali crediti d'imposta:

- devono essere utilizzati in compensazione nel modello F24, entro il 30.6.2023;
- possono essere ceduti a terzi, a determinate condizioni; il cessionario deve comunque utilizzare i crediti d'imposta entro il 30.6.2023;
- non concorrono alla formazione del reddito d'impresa e della base imponibile IRAP.

Entro il 16.3.2023 i beneficiari dei crediti d'imposta dovranno comunicare all'Agenzia delle Entrate, a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito non ancora fruito, l'importo del credito maturato nel 2022.

➤ **Crediti d'imposta per l'acquisto di energia e gas relativi al terzo trimestre 2022 e ai mesi di ottobre e novembre 2022 - proroga del termine per l'utilizzo e della comunicazione**

L'art. 1 co. 3 e 4 del DL 176/2022 prevede, in sostanza, la proroga al 30.6.2023 del termine, precedentemente fissato al 31.3.2023, per l'utilizzo in compensazione nel modello F24 dei crediti d'imposta riconosciuti alle imprese per l'acquisto di energia elettrica e di gas naturale:

- relativi al terzo trimestre 2022 (disciplinati dall'art. 6 del DL 115/2022);
- relativi ai mesi di ottobre e dicembre 2022 (disciplinati dall'art. 1 del DL 144/2022).

L'art. 1 co. 6 del DL 176/2022 prevede, in sostanza, anche la proroga al 16.3.2023 del termine, inizialmente fissato al 16.2.2023, della comunicazione all'Agenzia delle Entrate del credito, maturato nel 2022, non ancora fruito.

➤ **Misure di sostegno per fronteggiare il caro bollette**

L'art. 3 del DL 176/2022 ha introdotto la possibilità, per le imprese con utenze collocate in Italia, di rateizzare gli importi delle bollette, per i consumi effettuati dall'1.10.2022 al 31.3.2023 e fatturati entro il 30.9.2023, eccedenti l'importo medio contabilizzato, a parità di consumo, nel periodo tra l'1.1.2021 e il 31.12.2021.

Per assicurare la più ampia applicazione della misura, vengono introdotte due garanzie SACE, una a favore delle imprese di assicurazione che stipulino, con l'impresa richiedente la rateizzazione, una copertura assicurativa sul credito rateizzato nell'interesse del fornitore di energia e l'altra sui finanziamenti per i fornitori di energia elettrica e gas.

L'adesione al piano di rateizzazione è alternativa alla fruizione dei crediti d'imposta a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, per i periodi corrispondenti.



Rateizzazione degli aumenti delle bollette

Le imprese con utenze collocate in Italia ad esse intestate possono chiedere 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 tra l'1.1.2021 e il 31.12.2021.

La misura opera per i consumi effettuati dall'1.10.2022 al 31.3.2023 e fatturati entro il 30.9.2023.

Per accedere alla misura, le imprese interessate devono formulare un'istanza ai fornitori, secondo le modalità che saranno definite con un decreto ministeriale, da adottare entro il 19.12.2022.

Il fornitore, entro 30 giorni dalla ricezione dell'istanza, deve 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;
- la ripartizione delle medesime rate, per un minimo di 12 e un massimo di 36 rate mensili.

L'obbligo di offrire la proposta di rateizzazione presuppone:

- l'effettivo rilascio di una garanzia SACE sui finanziamenti richiesti dai fornitori;
- l'effettiva disponibilità di almeno un'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.

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.

➤ **Accise e iva sui carburanti - proroga agevolazioni**

L'art. 2 del DL 176/2022 ha prorogato la rideterminazione delle aliquote di accisa sulla benzina, sul gasolio e sul gas impiegati come carburanti, per il periodo dal 19.11.2022 e fino al 31.12.2022, nelle seguenti misure:

- benzina: 478,40 euro per mille litri;
- oli da gas o gasolio usato come carburante: 367,40 euro per mille litri;
- gas di petrolio liquefatti (GPL) usati come carburanti: 182,61 euro per mille chilogrammi;
- gas naturale usato per autotrazione: zero euro per metro cubo.

Inoltre, per lo stesso periodo, l'aliquota IVA da applicare al gas naturale usato per autotrazione è prorogata nella misura pari al 5%.

➤ **Fringe benefit - ulteriore incremento della soglia di esenzione**

L'art. 3 co. 10 del DL 176/2022, modificando l'art. 12 del DL 115/2022, ha ulteriormente innalzato da 600,00 a 3.000,00 euro la soglia di non imponibilità dei *fringe benefit* prevista per il 2022.

➤ **Credito d'imposta per l'adeguamento degli strumenti per la memorizzazione elettronica e la Trasmissione telematica dei corrispettivi**

L'art. 8 del DL 176/2022 prevede la concessione di un contributo per l'adeguamento, da effettuarsi nell'anno 2023, degli strumenti di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi, in ragione delle novità introdotte dall'art. 18 del DL 36/2022. Tale norma ha previsto, tra l'altro, l'introduzione della lotteria degli scontrini "istantanea", nonché alcune modifiche in relazione alle modalità di pagamento per la partecipazione alla suddetta lotteria. In particolare, l'art. 18 del DL 36/2022 dispone che l'acquisto sia operato con metodi di pagamento elettronico di cui i partecipanti (*"persone fisiche maggiorenni residenti nel territorio dello Stato"*) siano titolari, che *"traggano fondi detenuti su propri rapporti di credito o debito bancari o su rapporti intestati a componenti del proprio nucleo familiare certificato dal proprio stato di famiglia e costituito antecedentemente alla data di estrazione del premio"* ovvero che *"operino in forza di una rappresentanza rilasciata antecedentemente alla partecipazione"*.

Ammontare del credito d'imposta

Il contributo per l'adeguamento dei registratori telematici verrà concesso sotto forma di credito d'imposta e ammonterà al 100% della spesa sostenuta, entro un limite massimo di 50,00 euro per ogni strumento.

A copertura della misura, è previsto lo stanziamento di 80 milioni di euro.

Utilizzo del credito d'imposta



Il credito potrà essere utilizzato in compensazione mediante il modello F24 (ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97) e non sarà soggetto alle limitazioni annue (di cui all'art. 34 della L. 388/2000 e all'art. 1 co. 53 della L. 244/2007).

La fruizione verrà consentita a decorrere dalla prima liquidazione IVA periodica successiva al mese in cui la fattura relativa all'adeguamento degli strumenti è stata annotata nel registro degli acquisti. Va sottolineato che il pagamento del corrispettivo di tale fattura dovrà essere eseguito "con modalità tracciabile".

Provvedimento attuativo

Le modalità di attuazione della disposizione in esame verranno definite con un successivo provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

GUIDE OPERATIVE

FATTURE DA EMETTERE E DA RICEVERE: DIFFERENZE TRA VALORE STIMATO E VALORE EFFETTIVO

FATTURE DA EMETTERE

Secondo l'OIC 15 la voce C.II.1) Crediti verso clienti dell'attivo dello Stato patrimoniale civilistico include gli importi per cessioni di beni e per prestazioni di servizi espressi in euro basati su:

- fatture emesse;
- ricevute bancarie;
- cambiali attive da riscuotere, presentate all'incasso, insolute, protestate;
- fatture da emettere.

Poiché le fatture da emettere non sono da comprendere nei ratei e i risconti attivi in quanto in tale aggregato sono inclusi valori comuni a più esercizi. Il conto fatture da emettere viene movimentato con riferimento ad operazioni (spesso effettuate in prossimità della chiusura dell'esercizio) per le quali l'impresa ha consegnato (o spedito) beni o completato servizi, ma la fattura non è stata ancora emessa e registrata al termine del periodo amministrativo. In tali situazioni il ricavo derivante dalla vendita del bene è già da considerarsi di competenza economica dell'esercizio ed è necessario effettuare una scrittura di imputazione che rilevi il credito verso il cliente per fatture da emettere:

DARE	AVERE
Crediti fatture da emettere (C.II.1. SP)	Ricavi delle vendite (A.1 CE)

FATTURE DA RICEVERE

La voce D.7) Debiti verso fornitori del passivo dello Stato patrimoniale accoglie i saldi dei conti accesi ai debiti commerciali. In particolare, i debiti verso fornitori includono:

- i debiti per acquisti di materie prime, sussidiarie, di consumo, merci, di servizi, di immobilizzazioni;
- le fatture da ricevere;
- i debiti per interessi di mora maturati;
- le rettifiche per premi da ricevere.

L'OIC 12 "Composizione e schemi del bilancio di esercizio" prevede, in merito alla voce B.6) Costi per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, così come per le successive B.7) Costi per servizi e B.8) Costi per godimento di beni di terzi, che i saldi di conto includano, dopo gli assestamenti, anche i costi di importo stimato non ancora documentato, per i quali sono stati effettuati appositi accertamenti (come le fatture da ricevere). Al termine del periodo amministrativo, le fatture da ricevere devono essere rilevate in contabilità nei casi in cui si verifichi che l'impresa abbia registrato l'entrata della merce in magazzino ma non disponga ancora della fattura del fornitore. Tali debiti devono essere rilevati nella voce "D.7 - Debiti verso fornitori" dello Stato patrimoniale, nella misura in cui i rischi, gli oneri e i benefici significativi connessi alla proprietà dei beni acquisiti sono stati trasferiti all'impresa. Detto trasferimento si realizza con il passaggio del titolo di proprietà, ed in particolare alla data di ricevimento del bene, ovvero alla data di spedizione nel caso in cui i termini siano consegna franco stabilimento o magazzino fornitore. In tali circostanze, il costo di quei fattori è di competenza dell'esercizio in chiusura in quanto il bene economico può essere disponibile presso l'azienda e viene incluso nelle rimanenze alla data di chiusura mentre la collegata manifestazione numeraria avrà luogo nel successivo periodo amministrativo, al momento del ricevimento della fattura. Operativamente, pertanto, è necessario imputare per



competenza il costo stimato delle merci, rilevando in contropartita il debito nei confronti del fornitore (nel conto “Fornitori c/fatture da ricevere”), con la seguente scrittura:

DARE	AVERE
Materie prime c/acquisti (B.6 CE)	Fornitori fatture da ricevere (D.7 SP)

Generalmente, nell’esercizio successivo, l’impresa riceve il documento contabile giustificativo dell’operazione e può, quindi, prendere visione dell’effettivo valore dei beni ricevuti, verificando le stime effettuate in sede di chiusura. In tale sede, occorre stornare il conto “Fornitori c/fatture da ricevere” e iscrivere il debito verso il fornitore:

DARE	AVERE
Fornitori fatture da ricevere (D.7 SP)	Debiti verso fornitori (D.7 SP)
IVA a credito	

DIFFERENZE TRA VALORE STIMATO E VALORE EFFETTIVO

Nella prassi operativa può accadere con una certa frequenza che, in relazione agli importi rilevati tra le fatture da ricevere, l’impresa riceva dai fornitori un documento giustificativo per un ammontare diverso da quello risultante dalla contabilità. In talune ipotesi, può anche non pervenire alcun documento giustificativo. Nella generalità dei casi, si tratta di un evento di carattere ordinario, causato dal normale aggiornamento di stime.

Sopravvenienze attive

Le eventuali differenze tra il valore stimato in sede di chiusura e il valore effettivo del documento contabile devono essere imputate a Conto economico nella voce relativa all’elemento patrimoniale oggetto di stima (OIC 29). Può, poi, verificarsi anche il caso in cui il documento giustificativo relativo alle merci acquistate non sia mai ricevuto. Non sorgerà, quindi, alcuna obbligazione, da parte dell’impresa, a pagare al fornitore l’ammontare di denaro corrispondente alle merci consegnate. Ai fini della redazione del bilancio, occorre quindi stornare l’importo rilevato nel conto “Fornitori c/fatture da ricevere”.

Le eventuali sopravvenienze possono derivare dall’aggiornamento di stime compiute in esercizi precedenti. Ad esempio, in caso di ricevimento di una fattura di acquisto per un importo diverso da quello stimato (in sede di chiusura) nel precedente esercizio, occorre stornare il conto “Fornitori c/fatture da ricevere” e iscrivere il debito verso il fornitore. Le eventuali differenze tra il valore stimato e il valore effettivo del documento giustificativo devono essere imputate a Conto economico a titolo di sopravvenienze. Secondo il documento OIC 29 gli effetti dei cambiamenti di stima sono classificati nella voce di Conto economico prevista dal documento OIC 12 o da altri principi contabili. Il documento OIC 12 nella versione 2014 stabiliva che le sopravvenienze attive causate dal normale aggiornamento di stime compiute in esercizi precedenti erano classificate nella voce A.5, mentre l’attuale versione stabilisce genericamente che le sopravvenienze attive sono rilevate nella voce A.5.

In caso di ricevimento di una fattura di acquisto per un importo inferiore a quello stimato nel precedente esercizio, la scrittura contabile è la seguente:

DARE	AVERE
Fornitori c/fatture da ricevere (D.7 SP)	Debiti verso fornitori (D.7 SP)
IVA a credito	Sopravvenienze attive (A.5 CE)

In caso di emissione di una fattura di vendita per un importo superiore a quello stimato nel precedente esercizio, la scrittura contabile è la seguente:

DARE	AVERE
Crediti verso clienti (C.II.1. SP)	Clients c/fatture da emettere (C.II.1. SP)
	Sopravvenienze attive (A.5 CE)
	IVA a debito

Sopravvenienze passive

Il documento OIC 12 stabilisce che le sopravvenienze passive causate dal normale aggiornamento di stime compiute in esercizi precedenti, non iscrivibili per natura nelle altre voci della classe B, possono essere incluse nella voce B.14. In caso di ricevimento di una fattura di acquisto per un importo superiore a quello stimato nel precedente esercizio, la scrittura contabile è la seguente:

DARE	AVERE
Fornitori c/fatture da ricevere (D.7 SP)	Debiti verso fornitori (D.7 SP)
Sopravvenienze passive (B.14 CE)	



IVA a credito	
---------------	--

In caso di emissione di una fattura di vendita per un importo inferiore a quello stimato nel precedente esercizio, la scrittura contabile è la seguente:

DARE	AVERE
Crediti verso clienti (C.II.1. SP)	Clienti c/fatture da emettere (C.II.1. SP)
Sopravvenienze passive (B.14 CE)	IVA a debito

AMMORTAMENTO DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI

Ai sensi dell'art. 2426 co. 1 n. 2 c.c. "il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione". La disciplina civilistica degli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali è, inoltre, rinvenibile nel documento OIC 16.

CALCOLO DELL'AMMORTAMENTO

L'ammortamento deve essere effettuato con metodo sistematico e presuppone l'individuazione dei seguenti elementi:

- valore da ammortizzare;
- residua possibilità di utilizzazione;
- metodi di ammortamento.

Valore da ammortizzare

Il valore da ammortizzare è rappresentato dalla differenza tra i seguenti importi (OIC 16):

- costo delle immobilizzazioni (nel caso in cui il pagamento sia differito rispetto alle normali condizioni di mercato, per operazioni simili o equiparabili, in base all'OIC 16 il cespite è iscritto in bilancio al valore attualizzato);
- presumibile valore residuo al termine del periodo di vita utile.

Nota: Sono ammortizzati tutti i cespiti tranne quelli la cui utilità non si esaurisce, come i terreni e le opere d'arte. I fabbricati non strumentali, costituiti da investimenti non strumentali all'attività di impresa effettuati quali investimenti di mezzi finanziari in base a libere determinazioni degli organi aziendali competenti oppure in rispetto a norme statutarie o leggi, non sono ammortizzati se il valore residuo è pari o superiore al valore netto contabile; se sono ammortizzati, il loro piano di ammortamento risponde alle medesime caratteristiche delle altre immobilizzazioni materiali (OIC 16). Inoltre, l'OIC 16 prevede lo scorporo del valore del terreno dal valore del fabbricato; quest'ultimo deve essere successivamente ammortizzato mentre il terreno non è soggetto ad ammortamento, salvo nei casi in cui essi abbiano un'utilità destinata ad esaurirsi nel tempo come nel caso delle cave e dei siti utilizzati per le discariche.

In base all'art. 2426 co. 1 n. 1 c.c. "le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione. Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi". Il valore di bilancio delle immobilizzazioni materiali può comprendere le rivalutazioni del costo, se effettuate in applicazione di leggi speciali.

Gli oneri finanziari possono essere capitalizzati nel valore da attribuire alle immobilizzazioni materiali nel rispetto delle condizioni previste dal documento OIC 16. Il valore residuo, pari alla differenza tra il prezzo realizzabile sul mercato e le spese di rimozione, deve essere:

- inizialmente stimato (al momento della redazione del piano di ammortamento);
- aggiornato periodicamente.

Residua possibilità di utilizzazione

La residua possibilità di utilizzazione rappresenta il periodo in cui il cespite si prevede essere utile per l'impresa; tale periodo non è legato alla durata fisica dell'immobilizzazione, ma alla sua "durata economica" stimata in relazione ad alcuni parametri, quali ad esempio il deterioramento fisico legato allo scorrere del tempo, il grado di utilizzo o l'obsolescenza tecnica.

METODI DI AMMORTAMENTO

Il documento OIC 16 richiama i seguenti metodi di ammortamento:



- a quote costanti, che si fonda sull'ipotesi semplificatrice che l'utilità del bene oggetto di ammortamento si ripartisca nella stessa misura su ogni anno di vita utile del bene stesso;
- a quote decrescenti (che si applica quando si realizza meglio la relazione tra ammortamento del costo del bene e i relativi benefici attesi);
- il metodo per unità di prodotto quando quest'ultimo fornisce una migliore rappresentazione della ripartizione dell'utilità ritraibile dal bene lungo la sua vita utile; tale metodo consiste nell'attribuire a ciascun esercizio la quota di ammortamento di competenza determinata dal rapporto tra le quantità prodotte nell'esercizio e le quantità di produzione totale prevista durante l'intera vita utile dell'immobilizzazione.

Secondo il documento OIC 16, il metodo di ammortamento a quote costanti rappresenta il metodo preferibile in quanto risulta di più facile applicazione e favorisce la comparabilità dei bilanci.

Non è ammesso l'utilizzo del metodo di ammortamento a quote crescenti e dell'ammortamento commisurato ai risultati d'esercizio della società o da un ramo aziendale o di una divisione.

MODIFICA DEL PIANO DI AMMORTAMENTO

Il piano di ammortamento deve essere periodicamente rivisto per verificare se sono intervenuti cambiamenti tali da richiedere la modifica delle stime della residua possibilità di utilizzazione e ripartire il valore dell'immobilizzazione sulla nuova vita utile residua. Allo stesso modo, è riesaminato il criterio di ammortamento prescelto qualora non più rispondente alle condizioni inizialmente previste (documento OIC 16). Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella Nota integrativa (art. 2426 co. 1 n. 2 c.c.). Tali modifiche configurano cambiamenti di stime contabili e, come espressamente rilevato dal documento OIC 29, esplicano i loro effetti sul calcolo degli ammortamenti anche negli esercizi successivi.

Nota. Sospensione degli ammortamenti nei bilanci 2021 e 2022

L'art. 3 co. 5-quinquiesdecies del DL 30.12.2021 n. 228 (c.d. "Milleproroghe"), inserito in sede di conversione nella L. 25.2.2022 n. 15, ha esteso il regime derogatorio di cui all'art. 60 co. 7-bis ss. del DL 14.8.2020 n. 104 (conv. L. 13.10.2020 n. 126), che consentiva, in relazione ai bilanci 2020, di non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato, anche all'esercizio successivo a quello in corso al 15.8.2020 (e, quindi, per i soggetti "solari", nei bilanci 2021). La proroga è disposta, in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia di SARS-CoV-2.

Il DL 4/2022 (c.d. "Sostegni-ter"), conv. L. 25/2022, è intervenuto nuovamente sulla disposizione in esame. In particolare, attraverso la modifica del primo periodo dell'art. 60 co. 7-bis del DL 104/2020, è stabilito che *"i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali ... possono ... non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato"* negli esercizi in corso al 31.12.2021 e al 31.12.2022 e, quindi, per i soggetti "solari", nei bilanci 2021 e 2022. Parallelamente viene abrogato l'ultimo periodo dell'art. 60 co. 7-bis del DL 104/2020.

Anche in questo caso, non sono previste limitazioni in relazione all'ambito applicativo della deroga. Rimangono, peraltro, ferme (così come nelle due precedenti modifiche normative) le modalità applicative della norma derogatoria, con la conseguenza che continuano a essere previsti l'obbligo di destinare a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata e specifici obblighi di informativa in Nota integrativa.

Interruzione del processo di ammortamento

L'OIC 16 individua le seguenti casistiche al cui ricorrere si determina l'interruzione del processo di ammortamento:

- beni destinati alla vendita;
- cespiti obsoleti o inutilizzabili;
- cespiti il cui valore residuo risulti pari o superiore al valore netto contabile.

Se i beni sono, invece, temporaneamente inutilizzati (anche per un periodo di tempo non breve), il processo di ammortamento deve continuare.

INIZIO DEL PERIODO DI AMMORTAMENTO

L'ammortamento deve avere inizio nel momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso. La consuetudine nella prassi operativa di utilizzare la metà dell'aliquota normale di ammortamento "per i



cespiti acquistati nell'anno è accettabile se la quota di ammortamento ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso". Si tratta, precisa l'OIC 16, di una applicazione del principio di rilevanza.

Esempio di ammortamento a quote costanti

Si ipotizzi il caso di una società, Alfa spa, che ha acquistato nell'anno n un impianto al costo di 150.000,00 euro, che viene ammortizzato in 5 anni a quote costanti, come di seguito evidenziato:

Anno	Costo storico	Ammortamento	Fondo ammortamento	Valore residuo da ammortamento
n	150.000	30.000	30.000	120.000
$n+1$	150.000	30.000	60.000	90.000
$n+2$	150.000	30.000	90.000	60.000
$n+3$	150.000	30.000	120.000	30.000
$n+4$	150.000	30.000	150.000	-

La scrittura a fine esercizio è la seguente:

DARE	AVERE
Ammortamento impianti (B.10.b CE)	Fondo ammortamento impianti (B.II.2 SP)

Esempio di ammortamento a quote decrescenti

Si ipotizzi il caso di una società, Alfa spa, che ha acquistato nell'anno n un impianto al costo di 100.000,00 euro che viene ammortizzato secondo il procedimento aritmetico a quote decrescenti.

La sequenza dei numeri di anni residui è la seguente: anno $X1 = 4$; anno $X2 = 3$; anno $X3 = 2$; anno $X4 = 1$.

Il piano di ammortamento è, pertanto, il seguente:

Anno	Costo storico	Ammortamento	Fondo ammortamento	Valore residuo da ammortamento
n	100.000	40%	40.000	40.000
$n+1$	100.000	30%	30.000	70.000
$n+2$	100.000	20%	20.000	90.000
$n+3$	100.000	10%	10.000	-

La scrittura a fine esercizio è la seguente:

DARE	AVERE
Ammortamento impianti (B.10.b CE)	Fondo ammortamento impianti (B.II.2 SP)