

Inform@Mail n. 04/2023

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

Inform@Mail n. 04 del 05 aprile 2023

In evidenza

FISCO: Novità del periodo Pag. 2

SCADENZARIO APRILE 2023 Pag. 4

ADEMPIMENTI

Novità del DL n. 198/2022 “milleproroghe” convertito nella l. N. 14/2023 Pag. 5

Definizioni delle pendenze tributarie ex L. 197/2022 - Novità del DL 34 /2023 Pag. 9

Decreto “Bollette” DL 34/2023 altre principali novità Pag. 12

GUIDE OPERATIVE

Correzione errori contabili Pag. 13

Comunicazioni di anomalia - emissione delle fatture elettroniche - invio dei dati dei corrispettivi giornalieri

I soggetti passivi che hanno emesso e-fatture o trasmesso dati dei corrispettivi giornalieri oltre i termini di legge riceveranno le comunicazioni di anomalia al proprio domicilio digitale. Sarà comunque possibile consultarne il contenuto accedendo al proprio cassetto fiscale o alla propria area riservata dell'interfaccia web "Fatture e Corrispettivi". Sarà possibile chiedere informazioni o segnalare all'Agenzia delle Entrate le eventuali circostanze atte a giustificare il ritardo nella trasmissione. Se il ritardo di trasmissione non è giustificabile, sarà possibile sanare la violazione avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso (art. 13 del DLgs. 472/97), sempre che non sia già stato notificato un atto di liquidazione, di irrogazione delle sanzioni o di accertamento, o che non sia stata ricevuta una comunicazione di irregolarità. L'Agenzia delle Entrate sottolinea che il contribuente, nel caso in cui decida di correggere il proprio comportamento, potrà avvalersi, entro il 31.3.2023, delle sanatorie introdotte dalla legge di bilancio 2013 (L. 197/2022), usufruendo delle disposizioni per regolarizzare le violazioni formali (co. 166 - 173) e le violazioni sostanziali (co. 174 - 178).

Prov. Agenzia delle Entrate 6.3.2023 n. 61196

Regime di non imponibilità IVA - condizioni - iscrizione al VIES

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito gli effetti della mancata iscrizione al VIES del cessionario UE in una vendita di beni destinati a "privati consumatori" in un altro Stato membro. Al fine di qualificare l'operazione come cessione intracomunitaria, devono sussistere tutti i requisiti di cui all'art. 41 co. 1 lett. a) del DL 331/93, vale a dire: la soggettività passiva IVA del cedente e del cessionario; il trasferimento della proprietà o di un altro diritto reale sui beni; l'onerosità dell'operazione; l'effettiva movimentazione dei beni dall'Italia verso diverso Stato membro.

Inoltre, ex art. 41 co. 2-ter del DL 331/93, occorre che il cessionario possieda un numero di identificazione IVA valido e iscritto alla banca dati VIES al momento della cessione. L'Agenzia delle Entrate ha ribadito la valenza sostanziale del VIES per la non imponibilità IVA in una cessione intra UE. Dunque l'assenza di iscrizione al VIES da parte del cessionario UE determina l'assoggettamento a IVA in Italia da parte del cedente nazionale, con l'aliquota IVA propria del bene ceduto. **Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 1.3.2023 n. 230**

Più tempo per sanare le violazioni formali

Spostato dal 31 marzo al 31 ottobre 2023 il termine entro cui pagare i 200 euro per periodo d'imposta (ovvero la sola prima rata, pari al 50% del totale) per l'adesione all'istituto che consente di sanare le infrazioni, le irregolarità e l'inosservanza di obblighi o adempimenti di natura formale commesse fino al 31 ottobre 2022, per le quali la competenza a irrogare le relative sanzioni amministrative è degli uffici delle Entrate. Resta ferma al 31 marzo 2024 la data entro cui versare la seconda rata e rimuovere le irregolarità, adempimento richiesto per il perfezionamento della procedura. **Con il DL 30.3.2023 n. 34, c.d. decreto "Bollette"**

Sospensione degli ammortamenti - Modifica del piano di ammortamento - Valutazioni di convenienza nel bilancio 2022

Nella predisposizione dei bilanci 2022, le imprese che presentano una performance economica modesta a causa dell'attuale contesto macro-economico possono ridurre l'ammontare degli ammortamenti da iscrivere a Conto economico ricorrendo, in alternativa:

- al regime derogatorio che consente di sospendere gli ammortamenti ex art. 60 co. 7-bis ss. del DL 104/2020 convertito;
- agli ordinari criteri di valutazione, che prevedono, in caso di cambiamento della residua possibilità di utilizzazione dei beni, la modifica del piano di ammortamento.

La prima soluzione è preferibile per le imprese che prevedono di ottenere risultati positivi negli esercizi successivi alla sospensione oppure che presentano nel 2022 una performance economica molto negativa, con la conseguente necessità di contenere le perdite di gestione. La seconda soluzione, invece, è preferibile per le imprese che prevedono di ottenere risultati economici modesti anche negli esercizi successivi. In entrambi i casi, occorre fornire apposita informativa nella Nota integrativa per consentire una corretta comprensione del bilancio da parte degli stakeholder. **DL 29.12.2022 n. 198 c.d. "Milleproroghe"**

IVA - NOTA DI VARIAZIONE IN DIMINUZIONE - ERRATA FATTURAZIONE - DIRITTO AL RIMBORSO DA PARTE DEL CEDENTE O PRESTATORE - CONDIZIONI

L'Agenzia delle Entrate ha confermato l'ammissibilità della richiesta di rimborso, ai sensi dell'art. 30-ter del DPR 633/72, dell'IVA erroneamente addebitata in fattura, nel caso in cui la mancata emissione della nota di credito nei termini non sia riconducibile a un'inerzia colpevole del prestatore. La questione posta al vaglio dell'Amministrazione finanziaria concerne una società che svolge servizi di revisione interna nei confronti di fondi pensione integrativi (art. 5-quater del DLgs. 252/2005). Con la risposta a interpello 7.12.2022 n. 583, l'Agenzia delle Entrate ha infatti chiarito che tali prestazioni possono beneficiare dell'esenzione da IVA ex art. 10 co. 1 n. 1 del DPR 633/72. Prima di tale chiarimento, la società istante, adottando un comportamento "improntato alla prudenza", assoggettava ad IVA detti servizi. Dal momento che la correzione degli errori di fatturazione rientra nel perimetro di applicazione dell'art. 26 co. 3 del DPR 633/72, la relativa nota di credito non può però essere emessa "dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile". Superato il suddetto limite temporale, il ricorso al rimborso di cui all'art. 30-ter del DPR 633/72 è permesso solo nel caso in cui "sussistano condizioni oggettive che non consentono di esperire il rimedio di ordine generale". Nel caso di specie non è stata ravvisata dall'Agenzia delle Entrate una "inerzia colpevole" da parte del prestatore; è pertanto ammessa la richiesta di restituzione dell'IVA con le modalità e nei termini di cui all'art. 30-ter del DPR 633/72. **Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 30.3.2023 n. 269**

Assemblee societarie da remoto: termine prorogato al 31 luglio 2023

Il decreto Milleproroghe 2023 riapre, fino al 31 luglio 2023, il termine (di cui all'art. 106 del D.L. n. 18/2020, convertito dalla Legge n. 27/2020), scaduto il 31 luglio 2022, entro il quale si può approfittare delle modalità "emergenziali" di svolgimento delle assemblee societarie (in quanto introdotte nel corso dell'epidemia da COVID-19), vale a dire che, fino all'ultimo giorno del luglio 2023, possono essere "tenute" le assemblee delle società di capitali e delle cooperative, imponendo ai partecipanti di intervenire mediante audio-video conferenza.

Legge di conversione del D.L. n. 198/2022 (decreto Milleproroghe)

SCADENZARIO APRILE 2023

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
10 Lunedì	Datori di lavoro che hanno alle proprie dipendenze lavoratori addetto ai servizi domestici e familiari	Contributi INPS primo trimestre dei contributi relativi al I Trimestre 2023.	Versamento, in via telematica o mediante bollettino MAV.
17 Lunedì	Soggetti IVA	<p>Emissione e registrazione delle fatture differite:</p> <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. <p>Annotazione nel registro acquisti e in quello delle vendite delle fatture di acquisto intracomunitarie ricevute nel mese precedente, con riferimento a tale mese.</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.
17 Lunedì	Soggetti IVA	Liquidazione e versamento dell'iva relativa al mese precedente con il codice tributo "6003" (marzo 2023).	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 2023 sui redditi di lavoro dipendente e assimilati, su redditi di lavoro autonomo o diversi e su provvigioni.	
	Datori di lavoro	Contributi INPS. Soggetti che hanno erogato compensi a collaboratori coordinati e continuativi, occasionali, ecc. Versamento dei contributi relativi al mese precedente.	
26 Mercoledì	Operatori intracomunitari con obbligo	Presentazione degli elenchi riepilogativi INTRASTAT delle cessioni e acquisti intracomunitari di beni e delle	Esclusivamente in via telematica mediante il servizio telematico Entratel o

	mensile e trimestrale	prestazioni di servizi rese e ricevute a/da soggetti passivi UE relativi alle operazioni effettuate nel mese di marzo 2023 e relative al I trimestre 2023.	Fisconline, utilizzando il software di controllo e di predisposizione dell'Agenzia delle Entrate.
02 Martedì (02/05/2023)	Datori di lavoro tenuti a presentare la denuncia mensile dei dati retributivi	Comunicazione dei dati retributivi e contributivi UNIEMENS dei lavoratori dipendenti relativi al mese precedente.	Esclusivamente in via telematica, tramite il sito INPS.
02 Martedì (02/05/2023)	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 01/04/2023 o rinnovati tacitamente con decorrenza dal 01/04/2023.	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.

ADEMPIMENTI

NOVITÀ DEL DL N. 198/2022 "MILLEPROROGHE" CONVERTITO NELLA L. N. 14/2023

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 3 co. 9 del DL 29.12.2022 n. 198 (c.d. "Milleproroghe"), convertito nella L. 24.2.2023 n. 14, l'art. 6 del DL 8.4.2020 n. 23 (c.d. "Liquidità"), conv. L. 5.6.2020 n. 40, stabilisce che, per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31.12.2022: non si applicano gli artt. 2446 co. 2 e 3, 2447, 2482-bis co. 4, 5 e 6 e 2482-ter c.c.; non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli artt. 2484 co. 1 n. 4 e 2545-duodecies c.c. (co. 1).

Quindi, anche per le perdite emerse negli esercizi "2022", oltre che per le perdite emerse negli esercizi 2020 e 2021, *non si applicano gli articoli 2446, commi secondo e terzo, 2447, 2482-bis, commi quarto, quinto e sesto, e 2482-ter del codice civile. Per lo stesso periodo non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del codice civile*".

Gli interventi prescritti dalle ricordate disposizioni codicistiche potranno avvenire "entro" l'assemblea di approvazione del bilancio relativo al quinto esercizio successivo, previa distinta indicazione in Nota integrativa al fine di tenerle separate da eventuali perdite future non "coperte" dalla nuova disciplina. Comitato Triveneto dei Notai T.A.2).

PERDITE STERILIZZATE

L'art. 6 del DL 23/2020 convertito non appare in grado di chiarire definitivamente la concreta delimitazione delle perdite oggetto di "sterilizzazione". La lettera della norma, infatti, ha comunque determinato il formarsi di differenti ricostruzioni che inducono a suggerire agli amministratori estrema prudenza nelle scelte da adottare, anche alla luce delle possibili conseguenze in termini di responsabilità che potrebbero conseguire.

FACOLTATIVITÀ DELLA STERILIZZAZIONE

La disciplina in esame consente, ma non impone, alle società la disapplicazione delle previsioni dettate in materia di perdita del capitale sociale. In presenza dei presupposti, di conseguenza, si potrebbe comunque decidere di rispettarle.

PERMANENZA DELL'OBBLIGO DI CONVOCAZIONE DELL'ASSEMBLEA

Resta fermo, peraltro, l'obbligo di convocazione, senza indugio, dell'assemblea, sia nei casi contemplati dagli artt. 2446 e 2482-bis c.c., per dar conto ai soci della perdita di oltre un terzo del capitale (sottoponendo loro una Relazione sulla situazione patrimoniale della società, con le osservazioni del Collegio sindacale o del comitato per il controllo sulla gestione), che nei casi previsti dagli artt. 2447 e 2482-ter c.c., per il rinvio della decisione di ricapitalizzazione immediata della società o, in alternativa, della sua trasformazione o scioglimento (anche in tal caso, sotto-ponendo ai soci una Relazione sulla situazione patrimoniale della società, con le osservazioni del Collegio sindacale o del comitato per il controllo sulla gestione). La mancata disattivazione dell'obbligo di convocazione dell'assemblea si giustifica, oltre che per la sua fonte europea relativamente alle società per azioni (art. 58 della direttiva 2017/1132/UE), in ragione della necessità di mantenere la corretta rilevazione della situazione dell'impresa e l'informativa dovuta dagli amministratori ai soci in un momento di elevata fragilità dell'impresa stessa, provocata da un evento straordinario e imprevedibile, quale la diffusione dell'epidemia e, allo stato attuale, anche dall'incertezza economica determinata dal perdurante conflitto tra Russia e Ucraina. In particolare, sottolinea la massima Comitato Triveneto dei Notai T.A.4, all'assemblea dovrà essere sottoposto un documento contabile (situazione patrimoniale, bilancio di esercizio ovvero un bilancio infrannuale), accompagnato dalla Relazione del Collegio sindacale o dell'organo di controllo eventualmente nominato, in cui dette perdite siano formalmente evidenziate. Non si ritiene possibile, invece, "prescindere dalla rilevazione formale delle perdite emerse nell'esercizio che comprende il 31 dicembre [2022] attraverso la redazione di uno specifico documento contabile adducendo a giustificazione di tale omissione la loro irrilevanza fissata per legge".

OPERATIVITÀ DELLA STERILIZZAZIONE

Quanto alla concreta operatività della sterilizzazione, la lettera dell'art. 6 del DL 23/2020 convertito fa emergere una differenza tra le ipotesi di cui ai co. 2 e 3.

Perdita che non incide sul minimo legale

Come precisato dalla massima Comitato Triveneto dei Notai T.A.6, il differimento al quinto esercizio successivo previsto dall'art. 6 co. 2 del DL 23/2020 convertito opera di diritto, ora in relazione alle perdite emerse nel 2022, senza necessità di una espressa decisione dei soci in tal senso. Esso, cioè, appare derivare dalla semplice circostanza che i soci non abbiano adottato diversi provvedimenti nell'assemblea comunque da convocare, anche in conseguenza della diserzione della stessa, di stallo decisionale o del mancato raggiungimento del quorum deliberativo. È, peraltro, sempre consentito ai soci di non avvalersi di tale differimento, riducendo il capitale sociale anche prima dello spirare dell'ultimo termine concesso dalla legge per operare la riduzione. In tale ipotesi, osservano i notai del Triveneto sempre nella massima T.A.6, non vi è l'obbligo dell'unanimità, in quanto deve escludersi che la nuova disposizione attribuisca al singolo socio un diritto "*uti singuli*" ad avvalersi del differimento della copertura delle perdite. Si ritiene, inoltre, che, fino allo spirare del quinto esercizio successivo a quello 2022, la riduzione del capitale a copertura delle perdite emerse in quest'ultimo esercizio possa essere volta a coprirle anche solo parzialmente (essendo le stesse sospese in virtù di norma speciale che deroga ai principi generali).

Perdita che incide sul minimo legale

Il co. 3 dell'art. 6 del DL 23/2020 convertito stabilisce che, nelle ipotesi previste dagli artt. 2447 o 2482-ter c.c., "l'assemblea convocata senza indugio dagli amministratori, in alternativa alla immediata riduzione del capitale e al contemporaneo aumento del medesimo a una cifra non inferiore al minimo legale, può deliberare di rinviare tali decisioni alla chiusura dell'esercizio di cui al comma due". Tale disposizione, dunque, al contrario di quella contenuta nel precedente comma 2, rimette all'assemblea dei soci e non alla volontà del legislatore il differimento al quinto esercizio successivo della decisione sugli "opportuni provvedimenti" da adottare in

seguito alla riduzione del capitale sotto il minimo legale per perdite eccedenti il terzo. A fronte di tale dato letterale, la massima Comitato Triveneto dei Notai T.A.7 osserva come, verificandosi perdite nell'esercizio che comprende il 31.12.2022 tali da eccedere, da sole o sommate a quelle emerse in altri esercizi, il terzo del capitale sociale riducendolo al di sotto del limite legale, gli amministratori debbano, in ogni caso e senza indugio, convocare l'assemblea per adottare gli opportuni provvedimenti, sottoponendo ai soci i relativi documenti contabili.

L'assemblea, alternativamente, potrà deliberare:

- di rinviare la decisione sulla copertura delle perdite alla chiusura dell'esercizio 2027 (in questo caso non opererà la causa di scioglimento della società di cui all'art. 2484 co. 1 n. 4 c.c.);
- la riduzione del capitale a ripianamento integrale delle perdite ed il contemporaneo suo aumento a una cifra non inferiore al minimo di legge;
- la trasformazione della società o la sua messa in liquidazione;
- una copertura "parziale" delle perdite, sia procedendo alla sola riduzione parziale del capitale sia anche procedendo ad una parziale ricapitalizzazione della società (senza peraltro che sia indispensabile ricondurre il Patrimonio netto ad un'entità superiore al minimo di legge del capitale sociale), rinviando la decisione sulla copertura delle perdite residue alla chiusura dell'esercizio 2027.

Il differimento al quinto esercizio successivo previsto dall'art. 6 co. 3 del DL 23/2020 convertito, allora, non opera di diritto, in relazione alle perdite emerse nell'esercizio in corso al 31.12.2022, ma richiede una espressa delibera dell'assemblea dei soci in tal senso, la quale, per espressa previsione di legge, non "deve" ma "può" deliberare di rinviare tali decisioni (massima Comitato Triveneto dei Notai T.A.8).

Scioglimento della società per perdita del capitale

Sempre in relazione all'ipotesi di cui all'art. 6 co. 3 del DL 23/2020 convertito, la massima Comitato Triveneto dei Notai T.A.9 ritiene che, ove l'assemblea non delibere il rinvio delle decisioni sulle perdite (né la trasformazione della società), venga ad operare la causa di scioglimento prevista dall'art. 2484 co. 1 n. 4 c.c., con conseguente obbligo degli amministratori di accertarla e di iscriverla nel Registro delle imprese.

Se, invece, l'assemblea assume la delibera di rinvio, tale causa non opera e non è possibile, nemmeno volontariamente, per gli amministratori accertare lo scioglimento della società (è, peraltro, sempre possibile, una volta assunta la decisione di rinvio, sciogliere la società per volontà dei soci ex art. 2484 co. 1 n. 6 c.c.).

INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA

Le perdite in questione - come già evidenziato - devono essere distintamente indicate nella Nota integrativa con specificazione, in appositi prospetti, della loro origine nonché delle movimentazioni intervenute nell'esercizio (art. 6 co. 4 del DL 23/2020 convertito).

Per le perdite emerse negli esercizi "in corso alla data del 31 dicembre 2022", quindi, gli interventi prescritti dalle ricordate disposizioni codicistiche potranno avvenire "entro" l'assemblea di approvazione del bilancio 2027, previa distinta indicazione in Nota integrativa al fine di tenerle separate da eventuali perdite future non "coperte" dalla nuova disciplina.

Si tratta dell'estensione dell'obbligo già previsto dall'art. 2427 co. 1 n. 7-bis c.c., che impone l'indicazione, in appositi prospetti, delle voci del Patrimonio netto con specificazione dell'origine, della possibilità di utilizzazione e distribuibilità e dell'avvenuta utilizzazione nei precedenti esercizi: pertanto, le perdite relative all'esercizio 2022 saranno "isolate" rispetto alle altre per le quali non opera il differimento. In particolare, dalla richiesta specificazione dell'"origine" conseguirebbe che delle perdite "sterilizzate" dovrebbe precisarsi quantomeno il momento della loro emersione, salvo verificarsi se non debbano essere indicate anche le cause della loro maturazione. È stato, d'altro canto, sostenuto che, più sinteticamente, si potrebbe

ritenere sufficiente esporre una posta che richiami in modo esplicito la disciplina in esame, in modo da evocare, con un solo cenno, tutta la complicata tematica di riferimento. La norma tace riguardo alle società non obbligate alla redazione della Nota integrativa (come le microimprese). Si ritiene, peraltro, che il precetto valga anche per queste che, o redigeranno una Nota integrativa al solo scopo di adempiere all'incombente in esame, o, almeno, dovranno esporre gli obblighi informativi previsti in calce allo Stato patrimoniale.

Tali informazioni - da fornire nella situazione patrimoniale sottoposta all'assemblea convocata in presenza di perdite significative (che si tratti del bilancio d'esercizio o di una situazione patrimoniale infrannuale) - dovranno esistere anche nei bilanci relativi agli esercizi che si succedono durante il quinquennio di moratoria, nei quali presenteranno rilevanza ancor maggiore, dovendo evidenziare anche l'evoluzione della situazione (così circ. Assonime 25.2.2021 n. 3).

SOSPENSIONE DELLA CAUSA DI SCIOGLIMENTO

“Per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2022 ... non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale di cui agli articoli 2484, primo comma, numero 4), e 2545-duodecies del Codice civile”. Essendosi deciso di sospendere gli obblighi correlati alla perdita del capitale sociale, infatti, la non operatività della causa di scioglimento per la riduzione del capitale al di sotto del minimo legale non può che seguirne di conseguenza, non essendo ipotizzabile uno scioglimento della società per la mancata adozione delle deliberazioni previste dagli artt. 2447 e 2482-ter c.c., in presenza di una norma di legge che disattiva l'obbligo di adottare queste ultime delibere. Analogamente a quanto già previsto negli artt. 182-sexies del RD 267/42 e 26 co. 1 del DL 179/2012 conv. L. 221/2012, quindi, una volta che si sia optato per la sterilizzazione delle perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31.12.2022, è escluso lo scioglimento di società di capitali e cooperative per la riduzione del capitale sotto il minimo legale.

PREVISIONI NORMATIVE DA CONSIDERARE

A fronte della previsione temporanea che deroga l'intervento a copertura delle perdite, restano ferme le altre previsioni normative in qualche modo correlate al fatto che esse, comunque, sono intervenute. Ci si riferisce:

- al divieto di distribuire dividendi (artt. 2433 co. 3 e 2478-bis co. 5 c.c.);
- al limite all'acquisto di azioni proprie (art. 2357 co. 3 c.c.);
- alla possibile incidenza sul limite massimo all'emissione di obbligazioni nelle spa (art. 2412 co. 1 c.c.).

Allo stesso modo restano applicabili gli obblighi di ridurre il capitale sociale correlato a norme differenti (si pensi, ad esempio, all'art. 2437-quater co. 4 c.c., nel caso di recesso).

Inoltre, osserva lo studio Consiglio Nazionale del Notariato 88-2021/I, l'effettiva consistenza del capitale, al netto di tutte le perdite accertate, rileva ai fini dell'art. 2250 co. 2 c.c., che impone alle società di capitali di indicare, negli atti e nella corrispondenza, il capitale *“secondo la somma effettivamente versata e quale risulta esistente dall'ultimo bilancio”*, assicurando così piena trasparenza sul punto.

DEFINIZIONI DELLE PENDENZE TRIBUTARIE EX L. 197/2022 - NOVITÀ DEL DL 30.3.2023 n. 34 (c.d. “decreto bollette”)

Con il DL 30.3.2023 n. 34 (c.d. “decreto bollette”), pubblicato sulla G.U. 30.3.2023 n. 76 e in vigore dal 31.3.2023, sono state apportate alcune modifiche alle definizioni delle pendenze tributarie introdotte dalla L. 29.12.2022 n. 197 (legge di bilancio 2023), che prendono il nome di “tregua fiscale”. In diverse ipotesi sono stati posticipati i termini per aderire alle varie definizioni e/o per pagare gli importi o la prima rata.

Non sono stati ampliati i criteri di accesso alla definizione né le fattispecie che è possibile definire. Unica eccezione è rappresentata dalla conciliazione agevolata, possibile non più per i processi pendenti all'1.1.2023 ma per quelli pendenti al 15.2.2023.

Si evidenzia che:

- *non è stata posticipata la domanda di accesso alla rottamazione dei ruoli, per cui rimane il termine decadenziale del 30.4.2023;*
- *non è stata prevista una definizione specifica per gli atti che contestano solo sanzioni.*

RAVVEDIMENTO OPEROSO SPECIALE

La L. 197/2022 ha previsto una particolare forma di ravvedimento che, per quanto non derogato, rispecchia quello a regime disciplinato dall'art. 13 del DLgs. 472/97.

Le caratteristiche principali del ravvedimento operoso speciale sono le seguenti:

- le sanzioni sono sempre ridotte a 1/18 del minimo;
- la violazione doveva essere rimossa entro il 31.3.2023;
- le somme, o la prima delle 8 rate, andavano pagate entro il 31.3.2023.

Per effetto del DL 34/2023, sia il termine per il pagamento delle somme (o della prima rata) sia il termine per rimuovere la violazione (ad esempio, per trasmettere la dichiarazione integrativa) sono prorogati dal 31.3.2023 al **30.9.2023**.

Le rate successive scadranno il 31.10.2023, il 30.11.2023, il 20.12.2023, il 31.3.2024, il 30.6.2024, il 30.9.2024 e il 31.12.2024.

Rimane la necessità di pagare gli interessi al tasso del 2% annuo sulle rate successive alla prima.

Viene specificato che possono essere ravvedute tutte le violazioni sanabili mediante il ravvedimento ordinario, sempre che riguardino dichiarazioni validamente presentate e relative ai periodi d'imposta sino al 2021.

Possono quindi essere ravvedute non solo le violazioni che hanno determinato una dichiarazione infedele (punite nel minimo con il 90% dell'imposta), ma anche quelle sulle fatturazioni, sulla detrazione indebita dell'IVA e sulle irregolari esportazioni.

Non è ravvedibile l'omessa dichiarazione.

Omessi versamenti

Nel ravvedimento operoso speciale non rientrano gli omessi versamenti delle imposte che sono state dichiarate: si pensi all'omesso/tardivo pagamento degli acconti e del saldo delle imposte sui redditi, oppure all'omesso/tardivo pagamento dell'IVA mensile o trimestrale.

In generale, non beneficiano del ravvedimento le violazioni che emergono dalla liquidazione automatica, come le compensazioni di crediti che originano da una dichiarazione non presentata o gli errori nel riporto “in avanti” dei crediti d'imposta.

Rimane, per queste violazioni, il consueto ravvedimento dell'art. 13 del DLgs. 472/97

Beneficiano invece del ravvedimento speciale le violazioni suscettibili di emergere a seguito di controllo formale della dichiarazione come le detrazioni di imposta o le deduzioni dall'imponibile fruito in assenza dei presupposti di legge.

Redditi prodotti all'estero

Il ravvedimento speciale riguarda i redditi di fonte estera non dichiarati sebbene, in relazione ai medesimi, il quadro RW non sia stato compilato.

Anche le violazioni in tema di IVIE/IVAFE possono essere oggetto di ravvedimento speciale.

Di contro, alcun ravvedimento speciale può avvenire per l'omessa o irregolare compilazione del quadro RW. Rimane, per queste violazioni, il consueto ravvedimento dell'art. 13 del DLgs. 472/97

DEFINIZIONE DELLE VIOLAZIONI FORMALI

La L. 197/2022 ha previsto una definizione delle violazioni di natura formale (errate comunicazioni, tardive/omesse fatturazioni senza alcun riflesso dichiarativo e senza effetto sulla liquidazione dell'IVA) commesse sino al 31.10.2022.

Pagando 200,00 euro per periodo d'imposta ogni violazione è sanata.

Il termine per il pagamento delle somme (o della prima rata) è stato prorogato dal 31.3.2023 al **31.10.2023**. La seconda rata, invece, rimane fissata al 31.3.2024.

Del pari, rimane fissato al 31.3.2024 il termine per rimuovere la violazione.

DEFINIZIONE DEGLI ACCERTAMENTI CON ADESIONE

La L. 197/2022 ha introdotto un accertamento con adesione agevolato, che consente la riduzione delle sanzioni a 1/18 del minimo e la possibilità di pagamento in 20 rate trimestrali (senza compensazione).

Esso è circoscritto agli avvisi di accertamento impugnabili all'1.1.2023, a quelli notificati sino al 31.3.2023 e alle adesioni basate su inviti al contraddittorio notificati sino al 31.3.2023 e su processi verbali di constatazione (PVC) consegnati sino al 31.3.2023.

Il DL 34/2023 prevede espressamente che se il PVC è consegnato entro il 31.3.2023, l'adesione agevolata è ammessa anche se l'accertamento viene notificato dopo il 31.3.2023.

DEFINIZIONE DEGLI ACCERTAMENTI

Con la L. 197/2022 sono state previste due forme di definizione agevolata degli atti impositivi:

- un'acquiescenza agevolata relativa alle casistiche indicate all'art. 15 del DLgs. 218/97 (avvisi di accertamento imposte sui redditi e IVA, accertamenti di valore, avvisi di liquidazione in tema di prima casa, omessa dichiarazione di successione), che consente la riduzione delle sanzioni a 1/18 dell'irrogato e la possibilità di pagamento in 20 rate trimestrali (senza compensazione);
- un'acquiescenza specifica (a regime non prevista) per gli avvisi di recupero dei crediti d'imposta, che consente sempre la riduzione delle sanzioni a 1/18 dell'irrogato e la possibilità di pagamento in 20 rate trimestrali (senza compensazione).

Deve trattarsi di accertamenti/avvisi di recupero impugnabili all'1.1.2023 oppure di accertamenti/avvisi di recupero notificati sino al 31.3.2023. L'acquiescenza si perfeziona con il pagamento delle somme o della prima rata entro il termine per il ricorso.

Il DL 34/2023 prevede la possibilità di definire gli accertamenti, gli avvisi di liquidazione e gli avvisi di recupero del credito d'imposta divenuti definitivi dal 2.1.2023 al 15.2.2023.

Il pagamento delle somme o della prima rata deve avvenire entro il **30.4.2023**.

Ciò vale solo ai fini della definizione, non potendosi presentare ricorso oltre il termine.

È stata specularmente introdotta, per le acquiescenze perfezionate tra il 2.1.2023 e il 15.2.2023 (con pagamento della prima rata), una rimodulazione del piano rateale, consentendo la riduzione delle sanzioni a 1/18 (e non nella consueta misura di 1/3). Bisogna a tal fine presentare istanza entro il termine di scadenza della prima rata successiva. Non c'è alcun rimborso di quanto pagato a titolo di sanzione e non sono rideterminabili le sanzioni già pagate.

REGOLARIZZAZIONE DELLE RATE DA ACCERTAMENTO CON ADESIONE, ACQUIESCENZA, MEDIAZIONE E CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

La L. 197/2022 ha introdotto una regolarizzazione delle rate derivanti da accertamento con adesione, acquiescenza, mediazione e conciliazione giudiziale.

Il beneficio, consistente nello stralcio di sanzioni e interessi, riguarda le rate scadute all'1.1.2023 e, laddove si sia verificata la decadenza dalla dilazione, riguarda tutte le rate residue.

Con il DL 34/2023 è stato previsto che la regolarizzazione è inibita se all'1.1.2023 è già stata notificata la cartella di pagamento o l'atto di intimazione.

Pertanto, se tale atto viene notificato dal 2.1.2023 in poi, non osta alla regolarizzazione, il cui termine di pagamento (di tutte le somme o della prima rata) rimane fissato al 31.3.2023.

DEFINIZIONE DELLE LITI PENDENTI

La definizione delle liti pendenti consente di definire le liti pendenti all'1.1.2023 in qualsiasi stato e grado del giudizio.

Di norma la definizione ha come effetto lo stralcio di sanzioni e interessi, però se all'1.1.2023 il contribuente:

- ha depositato il ricorso, c'è un abbattimento del 10% delle imposte;
- ha vinto in primo grado, c'è un abbattimento del 60% delle imposte;

- ha vinto in secondo grado, c'è un abbattimento dell'85% delle imposte;
 - ha sempre vinto e il processo pende in Cassazione, c'è un abbattimento del 95% delle imposte.
- Ove la lite riguardi solo sanzioni non collegate al tributo, ci può essere lo stralcio del 60% (se non c'è sentenza o c'è ma è negativa) o dell'85% (se il contribuente ha vinto).

La definizione ha costo zero se la lite riguarda sanzioni collegate al tributo e il tributo, in qualsiasi modo, è stato pagato o definito.

Il DL 34/2023 posticipa sia il termine per pagare le somme (o la prima rata) sia il termine per presentare la domanda di definizione dal 30.6.2023 al **30.9.2023**.

Gli importi continuano a poter essere pagati in forma rateale, in massimo 20 rate trimestrali di pari importo, ma senza poter compensare.

In armonia con quanto esposto, vengono altresì posticipate le seguenti scadenze:

- le rate (al massimo venti) andranno pagate il 31.10.2023, il 20.12.2023 e le successive il 31.3, il 30.6, il 30.9 e il 20.12 di ciascun anno;
- se il contribuente dichiara di volersi avvalere della definizione, il processo resta sospeso sino al 10.10.2023 (e non più sino al 10.7.2023) e, ai fini dell'estinzione, entro tale data occorre depositare la domanda di definizione e il modello F24 che attesta il pagamento delle somme o della prima rata;
- il diniego di definizione potrà essere opposto entro il 30.9.2024 (e non più entro il 31.7.2024);
- sono sospesi per 11 mesi (e non più per 9 mesi) i termini per le impugnazioni e le riassunzioni che scadono dall'1.1.2023 al 31.10.2023 (e non più al 31.7.2023).

CONCILIAZIONE GIUDIZIALE AGEVOLATA

Con la L. 197/2022 è stata introdotta la possibilità, per i processi che pendevano in primo o secondo grado all'1.1.2023, di stipulare una conciliazione agevolata fruendo della riduzione delle sanzioni a 1/18 del minimo.

Per effetto del DL 34/2023, il termine per formalizzare la conciliazione è stato posticipato dal 30.6.2023 al **30.9.2023**.

È stato altresì ampliato l'ambito applicativo della conciliazione agevolata, estendendola alle liti pendenti, in primo o secondo grado, al 15.2.2023.

RINUNCIA AGEVOLATA DEI GIUDIZI PENDENTI IN CASSAZIONE

In base alla L. 197/2022, le parti possono, relativamente ai processi pendenti presso la Corte di Cassazione all'1.1.2023, stipulare un accordo transattivo con l'Agenzia delle Entrate fruendo della riduzione delle sanzioni a 1/18 del minimo.

Con il DL 34/2023 il termine per la rinuncia è stato posticipato dal 30.6.2023 al 30.9.2023.

10 causa di non punibilità

Per i reati di omesso versamento di IVA (art. 10-ter del DLgs. 74/2000, soglia di punibilità pari a 250.000,00 euro), di omesso versamento di ritenute (art. 10-bis del DLgs. 74/2000, soglia di punibilità pari a 150.000,00 euro) e di indebita compensazione di crediti non spettanti (art. 10-quater co. 1 del DLgs. 74/2000, soglia di punibilità pari a 50.000,00 euro), è prevista una causa di non punibilità derivante dal perfezionamento, unito all'integrale versamento degli importi, di una qualsiasi delle definizioni previste dalla L. 197/2022.

Ai fini della non punibilità occorre non solo il pagamento integrale delle rate o della totalità delle somme (fermo lo stralcio di sanzioni e interessi o anche dell'imposta se si tratta di definizione della lite) ma anche il rispetto delle regole che disciplinano la singola definizione.

Dal punto di vista operativo:

il contribuente che intende beneficiare della non punibilità comunica all'autorità giudiziaria il pagamento di tutte le somme o della prima rata e all'Agenzia delle Entrate la pendenza del processo penale indicandone gli estremi;

a questo punto il processo penale rimane sospeso sino a quando l'Agenzia delle Entrate comunica la corretta esecuzione della definizione e l'intero e puntuale pagamento delle rate o di tutte le somme.

Se le somme non sono pagate, se c'è la decadenza dalla rateazione o se gli adempimenti caratterizzanti la definizione non sono corretti, l'Agenzia delle Entrate lo comunica al giudice penale e il processo prosegue. C'è però un limite: le definizioni della L. 197/2022 (in sostanza il pagamento delle rate) devono terminare prima della sentenza di appello.

DECRETO “BOLLETTE” DL 34/2023 ALTRE PRINCIPALI NOVITÀ

Con il DL 30.3.2023 n. 34, pubblicato sulla G.U. 30.3.2023 n. 76, sono state emanate ulteriori misure urgenti in materia di sostegno per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché in materia di adempimenti fiscali (c.d. decreto “bollette”). Il DL 34/2023 è entrato in vigore il 31.3.2023, giorno successivo alla sua pubblicazione. Di seguito vengono analizzate le principali novità contenute nel DL 34/2023, diverse da quelle relative alle definizioni delle pendenze tributarie introdotte dalla L. 29.12.2022 n. 197 (legge di bilancio 2023), c.d. “tregua fiscale”, che sono state analizzate nella precedente circolare. Il DL 34/2023 è in corso di conversione in legge e le relative disposizioni sono quindi suscettibili di modifiche ed integrazioni.

CREDITI D'IMPOSTA PER ACQUISTO DI ENERGIA ELETTRICA E GAS NATURALE - PROROGA PER IL SECONDO TRIMESTRE 2023

L'art. 4 del DL 34/2023 riconosce i crediti d'imposta a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale anche per il secondo trimestre 2023 (mesi di aprile, maggio e giugno 2023), ma con una riduzione delle misure.

Misura dei Crediti d'imposta per il secondo trimestre 2023

Ferme restando le specifiche condizioni previste, i crediti d'imposta sono riconosciuti in misura pari al:

- 20% alle imprese energivore, alle imprese gasivore e alle imprese non gasivore;
- 10% alle imprese non energivore, dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW.

I suddetti crediti d'imposta:

- sono utilizzabili in compensazione nel modello F24 entro il 31.12.2023, senza applicazione dei limiti annui ai crediti compensabili;
- sono cedibili, solo per intero, dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di soggetti “vigilati”. I crediti dovranno comunque essere utilizzati dal cessionario entro il 31.12.2023.

I crediti d'imposta in esame:

- non concorrono alla formazione del reddito d'impresa e della base imponibile IRAP.
- non rilevano ai fini della determinazione del pro-rata di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR.

RIDUZIONE DELL'IVA SUL GAS PER IL SECONDO TRIMESTRE 2023

L'art. 2 co. 1 e 2 del DL 34/2023 prevede l'applicazione dell'aliquota IVA del 5% per le somministrazioni di gas metano destinato alla combustione per usi civili e industriali, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di aprile, maggio e giugno 2023. Qualora le predette somministrazioni siano contabilizzate sulla base di consumi stimati, l'aliquota IVA agevolata si applica, altresì, alla differenza derivante dagli importi ricalcolati sulla base dei consumi effettivi riferibili, anche percentualmente, ai mesi di aprile, maggio e giugno 2023. L'applicazione dell'aliquota del 5% è estesa anche alle forniture di servizi di teleriscaldamento, nonché alle somministrazioni di energia termica prodotta con gas metano in esecuzione di un contratto di “servizio energia”, per il suddetto periodo di riferimento.

La disciplina fiscale relativa alla correzione degli errori contabili ha subito, nel corso degli ultimi mesi, rilevanti modifiche normative. In particolare, il DL n. 73/2022 (conv. L. n. 122/2022) ha semplificato, in riferimento ai soggetti che adottano il principio di derivazione rafforzata e con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 22 giugno 2022, le modalità attraverso le quali occorre procedere alla correzione degli errori contabili, prevedendo la rilevanza fiscale dei relativi componenti di reddito nel periodo di imputazione in bilancio. La L. n. 197/2022 (legge di bilancio 2023) ha successivamente stabilito che la semplificazione opera soltanto per i soggetti che sottopongono il bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti. Alla luce di tali modifiche normative, può essere utile riepilogare, ai fini della redazione dei bilanci attualmente in fase di chiusura, il trattamento contabile da adottare qualora siano rinvenuti errori commessi nella redazione del bilancio di uno o più esercizi precedenti.

L'errore è una rappresentazione qualitativa e/o quantitativa non corretta di un dato di bilancio e/o di un'informazione fornita in Nota integrativa (OIC 29). Un errore consiste nell'impropria o nella mancata applicazione di un principio contabile, nel caso in cui, al momento in cui esso viene commesso, siano disponibili le informazioni ed i dati necessari per la sua corretta applicazione. Possono verificarsi errori a causa di errori matematici, di erronee interpretazioni di fatti, di negligenza nel raccogliere le informazioni e i dati disponibili per un corretto trattamento contabile. Gli errori si differenziano rispetto ai cambiamenti di stime e ai cambiamenti di principi contabili, che hanno diversa natura e diversa disciplina contabile.

In particolare, non costituiscono errori:

- le variazioni successivamente dimostrate necessarie nelle valutazioni e nelle stime, fatte a suo tempo in base alle informazioni e ai dati disponibili in quel momento;
- l'adozione di criteri contabili fatta in base ad informazioni e dati disponibili in quel momento ma che successivamente si dimostrano diversi da quelli assunti a base della scelta operata, se, in entrambi i casi, tali informazioni e dati sono stati al momento del loro uso raccolti ed utilizzati con la dovuta diligenza.

La correzione di un errore deve essere rilevata nel momento in cui lo stesso viene individuato e, nel contempo, sono disponibili le informazioni e i dati per il suo corretto trattamento (OIC 29).

Trattamento contabile di errori non rilevanti

La correzione di errori non rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata nel Conto economico dell'esercizio in cui si individua l'errore (OIC 29).

Un errore è rilevante se può, individualmente o insieme ad altri errori, influenzare le decisioni economiche che gli utilizzatori assumono in base al bilancio. La rilevanza di un errore dipende dalla dimensione e dalla natura dell'errore stesso ed è valutata a seconda delle circostanze.

Le scritture contabili relative alla correzione di errori che determinano la riduzione di un'attività o l'incremento di una passività oppure l'incremento di un'attività o la riduzione di una passività sono le seguenti:

Sopravvenienze passive	a	Attività/passività
Attività/passività	a	Sopravvenienze attive

Il documento OIC 29, a differenza della precedente versione (2014) del principio contabile, non fornisce indicazioni precise in merito alla classificazione delle sopravvenienze derivanti dalla correzione di errori non rilevanti (posto che si fa genericamente riferimento al Conto economico dell'esercizio). La dottrina che si è occupata della materia ha, quindi, ipotizzato di classificare tali componenti di reddito, sulla base della loro natura, nella voce di Conto economico interessata dall'errore.

Tale impostazione risulta però in contrasto con gli emendamenti apportati al documento OIC 12 in data 29.12.2017 e applicabili ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dall'1.1.2017 o da

data successiva. Sulla base di tali emendamenti si potrebbe ipotizzare di rilevare la correzione di errori non rilevanti attinenti ai ricavi delle vendite e delle prestazioni (voce A.1) nella voce "A.5 - Altri ricavi e proventi" oppure nella voce "B.14 - Oneri diversi di gestione".

Trattamento contabile di errori rilevanti

La correzione di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti è contabilizzata sul saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore. La rettifica viene solitamente rilevata tra gli utili portati a nuovo (voce "A.VIII - Utili (perdite) portati a nuovo"), ma può essere apportata a un'altra componente del patrimonio netto, se più appropriato (OIC 29, OIC 28).

La società, ai soli fini comparativi, deve correggere gli errori rilevanti effettuati negli esercizi precedenti retroattivamente nel primo bilancio dopo la loro individuazione, come segue:

- se l'errore è stato commesso nell'esercizio precedente, rideterminando gli importi comparativi per l'esercizio precedente;
- se l'errore è stato commesso prima dell'inizio dell'esercizio precedente, rideterminando i saldi di apertura di attività, passività e patrimonio netto dell'esercizio precedente.

Sono state previste due eccezioni alla determinazione retroattiva dei dati comparativi:

- quando non è fattibile determinare l'effetto di competenza dell'esercizio precedente di un errore rilevante, la società deve rideterminare il saldo di apertura di attività, passività e patrimonio netto per l'esercizio corrente. Anche in questo caso, la correzione è contabilizzata sul saldo di apertura del patrimonio netto dell'esercizio in cui si individua l'errore;
- quando non è fattibile determinare l'effetto cumulativo di un errore rilevante all'inizio dell'esercizio corrente, per tutti gli esercizi precedenti, la società deve rideterminare i valori comparativi per correggere l'errore rilevante a partire dalla prima data in cui ciò risulta fattibile.

Le scritture contabili sono le seguenti:

Utili portati a nuovo	a	Attività/passività
Attività/passività	a	Utili portati a nuovo

In caso di errori tali da rendere nulla o annullabile la delibera di approvazione del bilancio, la correzione deve essere operata mediante il rifacimento del bilancio dell'esercizio in cui è stato commesso l'errore e dei bilanci degli esercizi successivi sui quali l'errore produce i suoi effetti. Ciascuno dei bilanci interessati dalla correzione deve essere nuovamente approvato dall'assemblea e deve essere depositato secondo le norme di legge.

INFORMATIVA IN NOTA INTEGRATIVA

Nel caso di errori rilevanti commessi in esercizi precedenti, la Nota integrativa illustra (OIC 29):

- l'errore commesso;
- l'ammontare della correzione operata per ogni voce dello Stato patrimoniale e del Conto economico interessata;
- le motivazioni alla base dell'utilizzo delle facilitazioni concesse in relazione alla determinazione retroattiva dei dati comparativi.