



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

## CIRCOLARE INFORMATIVA OTTOBRE 2023

### NOTIZIARIO

#### UNICA ISTANZA PER I SERVIZI *ON LINE* DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Con il provvedimento n. 332731 pubblicato il 25 settembre 2023, l'Agenzia delle entrate ha introdotto la possibilità per i rappresentanti e le persone di fiducia di essere abilitati a utilizzare, nell'interesse di altre persone fisiche, anche i servizi on line dell'Agenzia delle entrate-Riscossione.

(Agenzia delle entrate, provvedimento n. 332731/2023)

#### INTERESSI ENTRO 5 ANNI

Con la sentenza della Cassazione n. 13781/2023 i giudici di legittimità hanno seccamente rigettato la richiesta dell'Agenzia delle entrate, ribadendo che la riscossione degli interessi deve avvenire nel rispetto del termine di prescrizione quinquennale previsto dall'articolo 2948, n. 4, cod. civ., indipendentemente dalla tipologia di interessi maturati e dalla natura dell'obbligazione principale.

(Cassazione, sentenza n. 13781/2023)

#### PUBBLICATO IL DECRETO ENERGIA

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 228 del 29 settembre scorso il Decreto Energia con misure urgenti in materia di energia, interventi per sostenere il potere di acquisto e a tutela del risparmio.

(Decreto Energia – Gazzetta Ufficiale n. 228 del 29 settembre 2023)

#### FONDO PERDUTO SU INTERVENTI EDILIZI DETRAIBILI

Dal prossimo 2 al 31 ottobre sarà possibile presentare domanda per i proprietari a basso reddito per il fondo perduto sugli interventi edilizi detraibili al 90% per le abitazioni principali come previsto dal Decreto Aiuti-*quater* e con riferimento ai costi sostenuti dal 1° gennaio al 31 ottobre 2023.

(Agenzia delle entrate, comunicato stampa del 22 settembre 2023)

#### AL VIA LA *CUSTOMER EXPERIENCE* DELL'INPS

Con messaggio n. 3340 dello scorso 26 settembre l'Inps ha dato inizio alla campagna di raccolta dati sulla soddisfazione dei propri utenti "*Customer experience*". I clienti contattati riceveranno apposita *mail*.

(INPS, messaggio n. 3340 del 26 settembre 2023)

#### SOSPENSIONE TERMINI RICORSI INAIL

Con circolare n. 43/2023, l'Inail comunica che la sospensione dei termini per i ricorsi amministrativi in tema di premi assicurativi è applicabile per il periodo 1° maggio - 31 agosto 2023, invece che 31 luglio 2023. Con il messaggio interno n. 3238/2023 Inps comunica alle sedi di procedere con i pagamenti per le domande pervenute dal 1° maggio 2023 al 31 agosto 2023.

(Inail, circolare n. 43/2023)

#### SANZIONATA LA MANCATA COMUNICAZIONE DEGLI INCARICHI DI REVISIONE

Con comunicato del 26 settembre il Mef annuncia i primi provvedimenti sanzionatori per la mancata comunicazione degli incarichi di revisore legale.

(Mef, comunicato del 26 settembre 2023)



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

## FATTURE DEPOSITATE ALLO SDI - ESERCIZIO DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE

Con risposta a interpello n. 435 del 26 settembre l' Agenzia delle entrate chiarisce il *Dies a quo* per l'esercizio del diritto alla detrazione Iva nel caso di documenti depositati dal SdI nella sezione messa a disposizione. In particolare, l' Agenzia delle entrate chiarisce che con il diritto alla detrazione matura con la "presa visione" o presunta tale.

(Agenzia delle entrate, risposta a interpello n. 435 del 26 settembre 2023)

## IN GAZZETTA IL C.D. DECRETO PROROGHE

Il D.L. 132/2023, ribattezzato Decreto proroghe, è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 228 del 29 settembre 2023, entrando in vigore il giorno successivo.

Di seguito si offre un quadro di sintesi delle principali misure previste.

Decreto proroghe	
<b>Articolo 1</b>	<b>Termini in materia di agevolazioni per l'acquisto della casa di abitazione</b> Viene differito al 31 dicembre 2023, il termine ultimo per poter fruire dell'agevolazione prevista dall'articolo 64, comma 3, primo e secondo periodo, D.L. 73/2021, convertito, con modificazioni, dalla L. 106/2021, consistente nella possibilità di chiedere, per l'acquisto della prima casa da parte di giovani <i>under 36</i> e giovani coppie con un'Isee non superiore a 40.000 euro annui, l'accesso alle garanzie statali, estese fino all'80% del capitale
<b>Articolo 2</b>	<b>Rideterminazione del valore delle crypto-attività</b> Slitta al 15 novembre 2023 il termine per versare l'imposta sostitutiva e il primo versamento rateizzato, sul reddito da crypto-attività
<b>Articolo 3</b>	<b>Rimessione in termini concernente il versamento di tributi e contributi</b> I versamenti dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria, in scadenza nel periodo dal 4 al 31 luglio 2023, dovuti dai soggetti che, alla data del 4 luglio 2023, avevano la residenza ovvero la sede legale o la sede operativa nei Comuni interessati dagli eccezionali eventi meteorologici che hanno colpito il territorio della Lombardia nel medesimo periodo, per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza con deliberazione del CdM del 28 agosto 2023, si considerano tempestivi se effettuati, senza l'applicazione di sanzioni e interessi, in unica soluzione entro il 31 ottobre 2023. In ogni caso, non si fa luogo a restituzione delle somme che, nelle more, siano state versate in adempimento del dovuto, eventualmente per effetto di versamento tardivo con applicazione di sanzione e interessi, ovvero attraverso l'istituto del ravvedimento
<b>Articolo 4</b>	<b>Assegnazione agevolata ai soci</b> Intervenendo sull' <a href="#">articolo 1</a> , L. 197/2022, viene posticipato la 30 novembre 2023, il termine per poter procedere: - all'assegnazione e cessione agevolata di beni (immobili e mobili registrati) non strumentali ai soci; - alla di trasformazione agevolata in società semplice delle società commerciali. Conseguentemente, slitta sempre al 30 novembre il termine per il versamento dell'imposta sostitutiva, da effettuare in unica soluzione

AREA TRIBUTARIA  
PIAZZA VITTORIA, 9  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.3750515 R.A.  
FAX 030.290361  
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE  
C.DA SONCIN ROTTO, 6  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.43332 R.A.  
FAX 030.292546  
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT  
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA  
VIA NAZIONALE, 132/C  
25040 MALONNO  
TEL. 0364.635021 R.A.  
FAX 0364.635024  
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

<b>Articolo 5</b>	<b>Fondo indennizzi risparmiatori</b> Slitta la 15 ottobre il termine entro il quale, i contribuenti che fruiscono del Fir (Fondo indennizzo risparmiatori) devono procedere alla comunicazione in caso di variazione del codice Iban
<b>Articolo 7</b>	<b>Tax credit energia e gas</b> Viene ridotto al 16 novembre 2023, rispetto all'originario 31 dicembre 2023, la data fino a quando le imprese energivore, gasivore e non, non possono utilizzare, tramite compensazione o cessione, il credito di imposta relativo al I e al II trimestre 2023

## NOLEGGIO MEZZI MECCANICI CON OPERATORE: *REVERSE CHARGE* SOLO SE SI TRATTA DI APPALTO

Con alcune sentenze la Corte di Cassazione ha affermato che il noleggio di mezzi (escavatori, gru, etc.) compreso dell'operatore che aziona il mezzo stesso (definito "*nolo a caldo*"), prevede l'applicazione del *reverse charge* unicamente nel caso il rapporto sia un vero e proprio appalto; tale posizione, peraltro in linea con precedenti pronunce dell'Amministrazione Finanziaria, conferma quindi che i corrispettivi addebitati per il noleggio "*ad ore*" del mezzo, anche se corredato dal personale necessario per il suo funzionamento, devono essere fatturati con le modalità ordinarie, ossia con la rivalsa dell'Iva.

### L'inversione contabile per i subappalti

Quando ad una determinata operazione risulta applicabile l'inversione contabile (o *reverse charge*) l'Iva sull'operazione viene assolta con modalità differenti rispetto a quelle ordinarie previste nel comparto impositivo dell'imposta sul valore aggiunto; quando risulta applicabile tale meccanismo derogatorio, anziché addebitare in rivalsa l'imposta, il cedente/prestatore emettere una fattura senza indicazione dell'Iva dovuta sull'operazione, in quanto tale imposta deve essere assolta tramite integrazione del documento da parte del cessionario/committente.

Il cessionario/committente si renderà pertanto debitore dell'imposta e, qualora non esistano elementi che si pongano a limitazione, potrà detrarre l'imposta assolta.

Quindi nei fatti, non vi sono conseguenze economiche, ma si modifica soltanto il soggetto chiamato ad assolvere l'imposta.

Sono numerose nel nostro ordinamento le ipotesi nelle quali trova applicazione il *reverse charge*: tra queste una delle prime introdotte è quella del subappalto nel settore edile.

L'articolo 17, comma 6, lettera a), D.P.R. 633/1972 regola l'inversione contabile per le prestazioni di servizi rese da subappaltatori nei confronti dell'appaltatore principale nel settore dell'edilizia; questa disposizione trova applicazione quando non opera il *reverse charge* per le prestazioni di servizi "*di pulizia, di demolizione, di installazione di impianti e di completamento*", ai sensi della successiva lettera a-ter) all'articolo 17, comma 6, lettera a), D.P.R. 633/1972.

L'inversione contabile per il subappalto fa riferimento alle prestazioni rese nel settore edile; tale requisito risulta soddisfatto quando le prestazioni rese, tanto dall'appaltatore quanto dal subappaltatore, siano riconducibili alle categorie di attività elencate nella Sezione F ("*Costruzioni*") della Tabella Ateco 2007. Non è determinante il fatto che il soggetto passivo sia identificato con un codice Ateco della Sezione F, essendo comunque necessario fare riferimento alla attività da questi effettivamente svolta.

AREA TRIBUTARIA  
PIAZZA VITTORIA, 9  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.3750515 R.A.  
FAX 030.290361  
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE  
C.DA SONCIN ROTTO, 6  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.43332 R.A.  
FAX 030.292546  
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT  
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA  
VIA NAZIONALE, 132/C  
25040 MALONNO  
TEL. 0364.635021 R.A.  
FAX 0364.635024  
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

## Il “nolo e caldo”

Nel noleggio di veicoli industriali e apparecchi meccanici, normalmente si è soliti distinguere le seguenti 2 tipologie:

- da una parte si considera il “nolo a freddo” o senza conducente, caratterizzato dal fatto che il soggetto che noleggia fornisce solo il macchinario;
- al contrario, nel “nolo a caldo” il noleggiante mette a disposizione dell’imprenditore, oltre al macchinario richiesto, anche un proprio operatore con una specifica competenza per il suo utilizzo.

In dottrina da tempo si era diffusa la convinzione per cui tutti i noleggi di macchinari, in via generale, fossero da escludere dall’inversione contabile, sia (ovviamente) per i noli a freddo, ma anche per i noli a caldo.

Questi ultimi, infatti, sarebbero esclusi dal *reverse charge* nel momento in cui oggetto del contratto è, appunto, il noleggio del bene, mentre vi ricadono se è prevista l’assunzione di un’obbligazione di risultato, realizzandosi in tal caso, sostanzialmente, un subappalto. La distinzione tra l’una e l’altra tipologia contrattuale non può, invece, basarsi sulla prevalenza della manodopera rispetto alla componente noleggio, ma occorre indagare quali sono state le specifiche pattuizioni tra le due parti.

Sul tema si era espressa nel 2007 anche Assonime (con le circolari n. 45 e n. 50), evidenziando come il “nolo a caldo” in linea generale configura una fattispecie contrattuale in cui prevalgono gli elementi propri del contratto di locazione (con esclusione dal meccanismo del *reverse charge*), ma al contempo, nel settore edile, possono sussistere ipotesi in cui sono poste in essere vere e proprie prestazioni di subappalto.

La questione è stata esaminata anche dalla Corte di Cassazione con le ordinanze n. 11001 e n. 11003 del 26 aprile 2023, pronunciandosi circa la modalità con la quale l’imposta debba essere assolta nell’ambito di tale tipologia di contratto.

Secondo i giudici della Suprema Corte, le prestazioni di “nolo a caldo”, rese nei confronti di un appaltatore, non sono di regola equiparabili a un subappalto e, per questa ragione, scontano l’imposta secondo le modalità ordinarie. In particolare, hanno osservato che, sebbene il codice dei contratti pubblici allora vigente qualificasse come contratti di subappalto anche quelli di “nolo a caldo”, la medesima qualificazione assume rilevanza immediata nel solo ambito amministrativo. Infatti, l’articolo 118, D.Lgs. 163/2006, nel ricomprendere il “nolo a caldo” nel subappalto precisa come tale qualificazione valga ai soli “*fini del presente articolo*”.

Conseguentemente, sulla base di quanto detto, i giudici di legittimità hanno escluso che la disposizione richiamata possa assumere rilievo in materia tributaria e, di conseguenza, al “nolo a caldo” non è applicabile in *reverse charge*.

In particolare, aggiunge la Cassazione, questo perché nel caso di specie era stato rilevato come il prestatore del servizio di “nolo a caldo” sarebbe stato chiamato a eseguire un’opera senza autonomia organizzativa; pertanto, anche secondo la Cassazione, per la qualificazione dell’operazione sono centrali le pattuizioni contrattuali tra le 2 parti.

Sul tema della centralità dell’organizzazione del prestatore e quindi delle pattuizioni contrattuali, consta anche la risoluzione n. 205/E/2007 nella quale si afferma che i noli a caldo sono soggetti al meccanismo del “*reverse charge*” solo se il prestatore non è un “*mero esecutore*” materiale delle direttive impartite dal committente. Occorre, in altri termini, che la prestazione sia svolta secondo lo schema del contratto di subappalto in assenza di un vincolo di subordinazione, ossia con organizzazione in proprio del lavoro e con la conseguente assunzione dei relativi rischi.



In definitiva, se il corrispettivo pattuito è commisurato alle ore di utilizzo effettivo del mezzo con il manovratore, a prescindere dal risultato ottenuto, non è possibile affermare che l’accordo sia inquadrabile in un subappalto, con la conseguenza che il prestatore deve assoggettare a Iva la prestazione, senza applicare il sistema dell’inversione contabile.

AREA TRIBUTARIA  
PIAZZA VITTORIA, 9  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.3750515 R.A.  
FAX 030.290361  
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE  
C.DA SONCIN ROTTO, 6  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.43332 R.A.  
FAX 030.292546  
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT  
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA  
VIA NAZIONALE, 132/C  
25040 MALONNO  
TEL. 0364.635021 R.A.  
FAX 0364.635024  
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

## SPORT DILETTANTISTICO: È PARTITA LA CORSA ALL'ADEGUAMENTO DEGLI STATUTI ENTRO IL PROSSIMO 31 DICEMBRE 2023

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale D.Lgs. 120/2023 (cosiddetto “Correttivo bis”) si può dire che la Riforma dello sport, regolata da ben 5 decreti delegati (tra tutti il D.Lgs. 36/2021), è finalmente entrata nel vivo.

Tralasciando gli adempimenti fiscali e previdenziali che riguardano la nuova disciplina dei rapporti di lavoro sportivo in vigore dallo scorso 1° luglio 2023 e che potranno essere “recuperati” entro il prossimo 31 ottobre 2023, l’attività alla quale dovrà essere posta molta attenzione riguarda l’obbligo pressoché generalizzato di adeguamento degli statuti che riguarda i sodalizi sportivi dilettantistici.

Entro il 31 dicembre 2023, infatti, le associazioni e le società sportive dilettantistiche dovranno provvedere ad adeguare i propri statuti al fine di renderli conformi alle nuove disposizioni legislative introdotte dalla Riforma dello sport, pena la cancellazione dal Registro delle attività sportive (il cosiddetto Ras).

Nel merito delle modifiche da porre in essere va evidenziato l’adeguamento dell’oggetto sociale che dovrà prevedere, in sintonia con la previsione contenuta nell’articolo 7, D.Lgs. 36/2021 l’“*esercizio in via stabile e principale dell’organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, ivi comprese la formazione, la didattica, la preparazione e l’assistenza all’attività sportiva dilettantistica*”.

Vale la pena osservare che la precedente disposizione contenuta nell’articolo 18, L. 289/2002, oggi abrogata con l’intervento della Riforma, richiedeva la previsione della sola “*organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l’attività didattica per l’avvio, l’aggiornamento e il perfezionamento nelle attività sportive*”.

Due sono quindi gli elementi di novità che dovranno accogliere i nuovi statuti: il fatto di prevedere che l’attività sportiva sia svolta in via “*stabile e principale*” oltre che affiancare all’organizzazione anche la “*gestione*” dell’attività sportiva. È bene precisare che non si tratta di due aspetti meramente formali, ma che dovranno poi essere declinati in concreto nella vita del sodalizio sportivo.

### Deroga per chi è iscritto al doppio registro Ras-Runts



Occorre considerare che le associazioni sportive dilettantistiche che oltre al RAS sono iscritte anche al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) – per espressa disposizione - non dovranno inserire nel proprio statuto la previsione che riguarda lo svolgimento in via stabile e principale dell’attività sportiva.

Al fine di offrire un criterio di “*misurazione*” della necessaria prevalenza dell’attività sportiva principale, l’articolo 9, D.Lgs. 36/2021 introduce le c.d. attività secondarie e strumentali, che potranno essere svolte secondo criteri e limiti che saranno definiti con un apposito Decreto (a oggi non ancora emanato). Il Legislatore ha stabilito che per poter esercitare dette attività secondarie e strumentali sarà necessario prevederle nello statuto sociale.

Un ulteriore elemento di novità introdotto dalla riforma che potrebbe portare alla modifica degli statuti riguarda le società di capitali sportive dilettantistiche. La Riforma dello sport ha infatti introdotto la possibilità di distribuzione parziale degli utili da parte delle Ssd ancorché entro certi limiti quantitativi. Si segnala tuttavia la delicatezza di tale scelta che potrebbe compromettere la fruizione di parte delle agevolazioni di cui godono tali soggetti.

Dal punto di vista procedurale si segnala che:

- la delibera assembleare con la quale i soci intenderanno recepire le modifiche richieste dalla Riforma dello Sport non sconta né l’imposta fissa di registro né tanto meno l’imposta di bollo;
- gli statuti delle realtà già esistenti che verranno adeguati alle nuove disposizioni normative dovranno essere trasmessi al nuovo Registro delle attività sportive (RAS), così come quelli dei nuovi sodalizi sportivi dilettantistici che andranno a costituirsi in vigenza della nuova legislazione dello sport.

AREA TRIBUTARIA  
PIAZZA VITTORIA, 9  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.3750515 R.A.  
FAX 030.290361  
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE  
C.DA SONCIN ROTTO, 6  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.43332 R.A.  
FAX 030.292546  
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT  
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA  
VIA NAZIONALE, 132/C  
25040 MALONNO  
TEL. 0364.635021 R.A.  
FAX 0364.635024  
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

Si conclude segnalando che in queste settimane molti enti di promozione sportiva così come molte Federazioni sportive nazionali stanno provvedendo a predisporre propri statuti *standard* da mettere a disposizione di società e associazioni sportive dilettantistiche loro affiliate. Pur riconoscendo l'utile riferimento rappresentato dalla citata modulistica, si evidenzia comunque la necessità di valutare e verificare eventuali personalizzazioni, al fine di rendere conformi le disposizioni statutarie alla concreta realtà sportiva che i soci o gli associati intendono svolgere.

## ZES UNICA DEL MEZZOGIORNO

Il Governo, con il D.L. 124/2023, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 219 del 19 settembre 2023, ha proceduto a istituire e regolamentare una ZES (Zona Economica Speciale) unica per il Mezzogiorno d'Italia con decorrenza dal prossimo 1° gennaio 2024.

### Definizione

La ZES è una zona delimitata del territorio dello Stato in cui l'esercizio di attività economiche e imprenditoriali da parte sia delle aziende già operative sia di quelle che si insedieranno può beneficiare di speciali condizioni in relazione agli investimenti e alle attività di sviluppo d'impresa.

### Aree interessate

In particolare, la ZES unica ricomprende i territori delle seguenti Regioni:

- Abruzzo;
- Basilicata;
- Calabria;
- Campania;
- Molise;
- Puglia;
- Sicilia; e
- Sardegna.

### Procedimento unico

Viene previsto che i progetti inerenti alle attività economiche o all'insediamento di attività industriali, produttive e logistiche all'interno della ZES unica, da parte di soggetti sia pubblici sia privati, salvo quanto previsto dalle norme vigenti in materia di:

- autorizzazione di impianti e infrastrutture energetiche;
- opere e altre attività ricadenti nella competenza territoriale degli aeroporti;
- investimenti di rilevanza strategica *ex* articolo 32, D.L. 115/2022 e articolo 13, D.L. 104/2023

non soggetti a segnalazione certificata di inizio attività, sono soggetti ad autorizzazione unica su istanza di parte.

L'autorizzazione unica sostituisce tutti i titoli abilitativi e autorizzatori comunque denominati, necessari alla localizzazione, all'insediamento, alla realizzazione, alla messa in esercizio, alla trasformazione, alla ristrutturazione, alla riconversione, all'ampliamento o al trasferimento, nonché alla cessazione o alla riattivazione delle attività economiche, industriali, produttive e logistiche.

AREA TRIBUTARIA  
PIAZZA VITTORIA, 9  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.3750515 R.A.  
FAX 030.290361  
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE  
C.DA SONCIN ROTTO, 6  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.43332 R.A.  
FAX 030.292546  
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT  
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA  
VIA NAZIONALE, 132/C  
25040 MALONNO  
TEL. 0364.635021 R.A.  
FAX 0364.635024  
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

### L'autorizzazione unica

Le imprese che intendono avviare attività economiche, ovvero insediare attività industriali, produttive e logistiche all'interno della ZES unica, devono presentare, allo sportello unico digitale, un'istanza, allegando la documentazione e gli eventuali elaborati progettuali previsti dalle normative di settore.

Su richiesta delle Amministrazioni competenti, entro 20 giorni dal ricevimento dell'istanza e previa verifica della completezza documentale, può essere richiesta documentazione integrativa, necessaria allo svolgimento dell'istruttoria. A tal fine può essere richiesta la sospensione del procedimento per un massimo di 30 giorni. Nel caso in cui la documentazione richiesta non sia trasmessa entro il termine stabilito, la domanda si intende respinta.

Nel termine di 3 giorni dalla ricezione della documentazione, viene indetta la conferenza di servizi semplificata di cui all'articolo 14-*bis*, L. 241/1990.

La determinazione motivata di conclusione della conferenza di servizi sostituisce ogni altra autorizzazione, approvazione e parere comunque denominati e consente la realizzazione di tutte le opere, prestazioni e attività previste nel progetto.

### Il credito d'imposta ZES unica

Viene introdotto, per l'anno 2024, un contributo, in forma di credito di imposta.

### Perimetro soggettivo

Beneficiari sono le imprese che effettuano l'acquisizione dei beni strumentali destinati a strutture produttive ubicate:

- nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna e Molise, ammissibili alla deroga prevista dall'articolo 107, § 3, lettera a), Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea; e
- nelle zone assistite dell'Abruzzo, ammissibili alla deroga prevista dall'articolo 107, § 3, lettera c), Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea.

Il credito non è riconosciuto:

1. ai soggetti che operano nei settori dell'industria siderurgica, carbonifera e della lignite, dei trasporti e delle relative infrastrutture, della produzione, dello stoccaggio, della trasmissione e della distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, della banda larga nonché ai settori creditizio, finanziario e assicurativo;
2. alle imprese che si trovano in stato di liquidazione o di scioglimento ed alle imprese in difficoltà come definite dall'articolo 2, punto 18, Regolamento (UE) 651/2014.

### Investimenti agevolabili

Gli investimenti agevolabili sono quelli che fanno parte di un progetto di investimento iniziale come definito all'articolo 2, punti 49, 50 e 51, Regolamento (UE) 651/2014, relativi all'acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di nuovi macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio, nonché all'acquisto di terreni e all'acquisizione, alla realizzazione ovvero all'ampliamento di immobili strumentali agli investimenti. Il valore dei terreni e degli immobili non può superare il 50% del valore complessivo dell'investimento agevolato.

### Misura del credito

Il credito è riconosciuto nella misura massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027 e nel limite massimo di spesa definito con decreto del Ministro per gli affari europei, il Sud, le politiche di coesione e il PNRR da adottare di concerto con il Mef entro il 30 dicembre 2023.

Per le imprese attive nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli, nel settore della pesca e dell'acquacoltura, disciplinato dal Regolamento (UE) 1379/2013, e nel settore della trasformazione e della

AREA TRIBUTARIA  
PIAZZA VITTORIA, 9  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.3750515 R.A.  
FAX 030.290361  
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE  
C.DA SONCIN ROTTO, 6  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.43332 R.A.  
FAX 030.292546  
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT  
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA  
VIA NAZIONALE, 132/C  
25040 MALONNO  
TEL. 0364.635021 R.A.  
FAX 0364.635024  
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

commercializzazione di prodotti agricoli, della pesca e dell'acquacoltura, gli aiuti sono concessi nei limiti e alle condizioni previsti dalla normativa europea in materia di aiuti di Stato nei settori agricolo, forestale e delle zone rurali e ittico.

Fermo restando il limite complessivo di spesa, il credito d'imposta è commisurato alla quota del costo complessivo dei beni acquistati o, in caso di investimenti immobiliari realizzati dal 1° gennaio 2024 al 15 novembre 2024 nel limite massimo, per ciascun progetto di investimento, di 100 milioni di euro.

Per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni; tale costo non comprende le spese di manutenzione. Non sono agevolabili i progetti di investimento di importo inferiore a 200.000 euro.

Se i beni oggetto dell'agevolazione non entrano in funzione entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione, il credito d'imposta è rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni non entrati in funzione.

Se, entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione, i beni sono dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione, il credito d'imposta è rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni anzidetti.

Per i beni acquisiti in locazione finanziaria, le disposizioni di cui sopra si applicano anche se non viene esercitato il riscatto.

Il credito d'imposta indebitamente utilizzato è restituito mediante versamento da eseguire entro il termine stabilito per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le ipotesi ivi indicate.

### Utilizzo del credito

Con il Decreto con cui viene individuata la misura massima del credito, sono definite anche:

- modalità di accesso;
- criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta e dei relativi controlli.

Il credito d'imposta è cumulabile con aiuti *de minimis* e con altri aiuti di Stato che abbiano a oggetto i medesimi costi ammessi al beneficio, a condizione che tale cumulo non porti al superamento dell'intensità o dell'importo di aiuto più elevati consentiti dalle pertinenti discipline europee di riferimento.

Ai fini del riconoscimento dell'agevolazione, le imprese beneficiarie devono mantenere la loro attività nelle aree d'impianto nelle quali è stato realizzato l'investimento, per almeno 5 anni dopo il completamento dell'investimento medesimo. L'inosservanza determina la revoca dei benefici concessi e goduti.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs.

241/1997, e deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riconoscimento del credito e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi fino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo.

Non si applica il limite di cui all'articolo 1, comma 53, L. 244/2007.

AREA TRIBUTARIA  
PIAZZA VITTORIA, 9  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.3750515 R.A.  
FAX 030.290361  
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE  
C.DA SONCIN ROTTO, 6  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.43332 R.A.  
FAX 030.292546  
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT  
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA  
VIA NAZIONALE, 132/C  
25040 MALONNO  
TEL. 0364.635021 R.A.  
FAX 0364.635024  
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



## INTERVENTI EDILIZI: PUBBLICATI CHIARIMENTI NEI CASI DI CESSIONE DEL CREDITO O SCONTO IN FATTURA

L'Agenzia delle entrate, con la pubblicazione della circolare n. 27 del 7 settembre 2023, ha commentato gli interventi normativi che hanno modificato gli articoli 119 e 121, D.L. 34/2020, con particolare riguardo al blocco della possibilità di esercitare l'opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura introdotto dal D.L. 11/2023 con decorrenza dal 17 febbraio 2023 (fatte salve una serie di casistiche per le quali è ancora possibile esercitare l'opzione).

Inoltre, anche nell'evento organizzato dalla stampa specializzata lo scorso 20 settembre 2023, sono state fornite tre risposte dall'Agenzia delle entrate inerenti ai *bonus* edilizi.

Si riepilogano nella Tabella seguente i principali chiarimenti forniti.

Titolo	Chiarimenti
<b>Compensazione dei crediti nel modello F24</b>	L'articolo 2- <i>quater</i> , D.L. 11/2023 ha stabilito che la compensazione nel modello F24 di crediti derivanti dall'applicazione dell'articolo 121, D.L. 34/2020 può avvenire nei confronti di debiti di enti impositori diversi. È quindi possibile, ad esempio, estinguere debiti previdenziali e contributivi
<b>Esercizio dell'opzione per Superbonus</b>	L'articolo 2, comma 2, D.L. 11/2023 prevede una deroga al divieto di opzione con riferimento agli interventi rientranti nel Superbonus per i quali alla data del 16 febbraio 2023: <ul style="list-style-type: none"> <li>- risulti presentata la CILA nei casi di interventi diversi da quelli effettuati dai condomini;</li> <li>- risulti adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori e risulti presentata la CILA nei casi di interventi effettuati dai condomini;</li> <li>- risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo per gli interventi comportanti la demolizione e ricostruzione degli edifici.</li> </ul>
<b>Esercizio dell'opzione per bonus "ordinari"</b>	L'articolo 2, comma 3, D.L. 11/2023 prevede una deroga al divieto di opzione con riferimento agli interventi non rientranti nel Superbonus per i quali alla data del 16 febbraio 2023: <ul style="list-style-type: none"> <li>- risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo, ove necessario;</li> <li>- siano già iniziati i lavori per gli interventi per i quali non è prevista la presentazione di un titolo abilitativo oppure sia già stato stipulato un accordo vincolante coi fornitori;</li> <li>- risulti presentata la richiesta di titolo abilitativo nel caso di realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali, nel caso di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia riguardanti interi fabbricati eseguiti da imprese che provvedano entro 18 mesi dall'ultimazione dei lavori alla alienazione o assegnazione dell'immobile e nel caso di interventi antisismici effettuati mediante demolizione e ricostruzione dell'immobile ubicato in zone classificate a rischio sismico 1, 2 e 3 da parte di imprese di costruzione o ristrutturazione immobiliare che entro 30 mesi dall'ultimazione dei lavori provvedano alla successiva rivendita.</li> </ul>
<b>Varianti degli interventi edilizi agevolati</b>	Per tutte le tipologie di interventi ammessi alle agevolazioni fiscali, nel caso in cui siano stati presentati progetti edilizi in variante alla Cila o al diverso titolo abilitativo richiesto, al fine di applicare le deroghe previste per optare per la cessione del credito o lo sconto in fattura, rilevano esclusivamente: <ul style="list-style-type: none"> <li>- la data di presentazione dell'originaria Cila;</li> </ul>



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

	<ul style="list-style-type: none"><li>- la data di presentazione dell'originario diverso titolo abilitativo richiesto in ragione della tipologia di intervento da eseguire;</li><li>- la data della delibera di esecuzione dei lavori, in caso di interventi condominiali.</li></ul>
<b>Soggetti ancora ammessi all'esercizio delle opzioni</b>	<p>L'articolo 2, comma 3-bis, D.L. 11/2023 prevede una deroga di carattere soggettivo al divieto di opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura per i seguenti soggetti:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- istituti autonomi case popolari ed enti aventi le stesse finalità sociali;</li><li>- cooperative di abitazione a proprietà indivisa;</li><li>- Onlus, Organizzazioni di volontariato e Associazioni di promozione sociale.</li></ul> <p>Nel caso di interventi in cui il beneficiario della detrazione è uno dei soggetti evidenziati, è possibile continuare ad esercitare l'opzione per la cessione del credito o lo sconto in fattura sia con riferimento al <i>superbonus</i> sia con riferimento ai <i>bonus</i> diversi dal <i>superbonus</i>.</p> <p>È inoltre ancora possibile esercitare le opzioni per gli interventi effettuati in relazione a immobili danneggiati dagli eventi sismici o dagli eventi meteorologici, in presenza di determinate fattispecie (vedasi articolo 119, comma 8-ter, D.L. 34/2020)</p>
<b>Remissione in bonis</b>	<p>I contribuenti possono avvalersi dell'istituto della remissione in bonis di cui all'articolo 2, comma 1, D.L. 16/2012 nei casi in due casi:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- il contribuente non abbia presentato tempestivamente l'asseverazione di efficacia degli interventi (ai sensi dell'art.3 co.3 D.M. 58/2017), necessaria per fruire dell'agevolazione prevista nei casi di interventi volti alla riduzione del rischio sismico;</li><li>- il contratto di cessione del credito di imposta non sia stato concluso entro il 31 marzo 2023 ed il cessionario del credito di imposta rientri tra i soggetti qualificati (banche, intermediari finanziari, società appartenenti a un gruppo bancario, imprese di assicurazione).</li></ul> <p>Viene, inoltre, chiarito che il contribuente dovrà versare una sanzione di euro 250 per ciascuna comunicazione telematica di cessione del credito non effettuata entro il 31 marzo 2023 ed effettuata entro il 30 novembre 2023 fruendo della remissione <i>in bonis</i>.</p>
<b>Fattura con sconto integrale</b>	<p>In caso di fattura emessa con sconto "<i>integrale</i>", in presenza dei requisiti oggettivi per la fruizione integrale della detrazione sulla fattura oggetto di sconto, in assenza di pagamento effettuato dal cliente, la spesa si considera sostenuta alla data di emissione della fattura. La fattura con sconto "<i>integrale</i>" si considera emessa alla data di trasmissione all'SdI.</p> <p>Nel caso, invece, di sconto in fattura "<i>parziale</i>" la spesa si considera sostenuta alla data di esecuzione del bonifico parlante dell'importo non oggetto di sconto, e non alla data di trasmissione della fattura all'SdI.</p>

AREA TRIBUTARIA  
PIAZZA VITTORIA, 9  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.3750515 R.A.  
FAX 030.290361  
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE  
C.DA SONCIN ROTTO, 6  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.43332 R.A.  
FAX 030.292546  
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT  
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA  
VIA NAZIONALE, 132/C  
25040 MALONNO  
TEL. 0364.635021 R.A.  
FAX 0364.635024  
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT

## LETTERE DI *COMPLIANCE* AI CONTRIBUENTI FORFETTARI PER QUADRO RS MODELLO REDDITI 2022



Con provvedimento n. 325507/2023 l' Agenzia delle entrate, in attuazione delle disposizioni previste nella L. 190/2014, dispone l'invio di una comunicazione ai contribuenti che si sono avvalsi del regime forfettario per l'anno 2021, e che nel modello Redditi 2022 non hanno riportato nel quadro RS le informazioni richieste nei righe da 375 a 381.

Come si legge nel punto 1 del citato provvedimento l' Agenzia delle entrate utilizza i dati del modello Redditi 2022, presentato per il periodo d'imposta 2021, dai soggetti che in tale periodo d'imposta hanno adottato il regime forfettario, per verificare l'eventuale mancata indicazione degli elementi informativi obbligatori richiesti per tali soggetti.

### Informazioni obbligatorie

Nel quadro RS del modello Redditi PF i contribuenti che adottano il regime forfettario devono compilare il prospetto di cui ai righe da RS371 a RS381, contenente alcune informazioni relative all'attività svolta. Più nel dettaglio, nei righe RS372, RS372 e RS373 sono richiesti i dati dei percettori di redditi, ed i relativi importi, per i quali all'atto del pagamento non è stata operata la ritenuta, non essendo i contribuenti forfettari sostituiti d'imposta. Sono inoltre richieste informazioni distinte per imprese e professionisti, e in particolare:

- gli esercenti attività d'impresa devono compilare i righe da RS375 a RS378 indicando rispettivamente:
  - il numero complessivo dei mezzi di trasporto posseduti e/o detenuti a qualsiasi titolo per lo svolgimento dell'attività;
  - l'ammontare complessivo del costo sostenuto per l'acquisto di materie prime e sussidiarie, semilavorati e merci (o i costi per servizi strettamente correlati alla produzione dei ricavi);
  - i costi sostenuti per il godimento di beni di terzi (locazione, noleggio e affitto);
  - l'ammontare complessivo delle spese sostenute per l'acquisto di carburante per autotrazione;
- gli esercenti attività di lavoro autonomo devono indicare nel rigo RS381 i consumi (servizi telefonici, consumi di energia elettrica e i carburanti, lubrificanti e simili utilizzati per la trazione di autoveicoli).



I contribuenti forfettari non determinano il reddito analiticamente, bensì applicando una percentuale di redditività ai componenti positivi di reddito. Pertanto, i dati richiesti devono essere prelevati da documenti extracontabili che non sempre sono di immediata disponibilità.

### Modalità informative e di regolarizzazione

Nel punto 2 del provvedimento dell' Agenzia delle entrate è previsto che la comunicazione inviata ai contribuenti forfettari che non hanno compilato il prospetto informativo è consultabile dal contribuente all'interno dell'area riservata del "cassetto fiscale", sezione "L' Agenzia scrive". Nel successivo punto 3 del provvedimento è prevista la possibilità per il contribuente di segnalare all' Agenzia eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti.

Il punto 5 del provvedimento si occupa delle modalità con cui il contribuente può regolarizzare la mancata (o errata) compilazione degli elementi informativi previsti nel quadro RS. In particolare, è necessario presentare una dichiarazione integrativa (con le informazioni in questione), potendosi avvalere del ravvedimento operoso e pagando la sanzione ridotta in funzione della tempestività della regolarizzazione.



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

### Attenzione

Con il recente “Decreto Proroghe” (D.L. 132/2023) è stato previsto il differimento al 30 novembre 2024 del termine per l’invio dei dati informativi nel quadro RS del modello Redditi. Pertanto, il contribuente potrà attendere sino alla predetta data per sanare l’irregolarità. È bene osservare che il differimento del termine è di fatto una “rimessione in termini” in quanto il contribuente potrà inviare i dati del quadro RS (con una dichiarazione integrativa) senza pagamento di alcuna sanzione.

## VIDEOFORUM AGENZIA DELLE ENTRATE: I CHIARIMENTI IVA

Durante la recente manifestazione tenuta con la stampa specializzata in data 20 settembre 2023 l’Agenzia delle entrate è intervenuta con numerosi chiarimenti; nel presente contributo diamo conto delle interessanti indicazioni fornite su alcuni aspetti dubbi riguardanti il comparto Iva, posto che si tratta di questioni particolarmente pratiche e operative.

### Fattura in eccedenza rispetto la lettera d’intento ricevuta

<b>Il problema</b>	Viene posta all’Agenzia delle entrate la domanda circa quale debba essere il comportamento dell’esportatore abituale quando riceva una fattura che supera l’importo massimo della lettera d’intento inviata al fornitore, ma senza superare il <i>plafond</i> complessivo che egli ha a disposizione. Esempio: Beta ha inviato al fornitore Alfa una lettera d’intento di 100.000 euro, ma riceve una fattura di 120.000 euro. Beta ha però a disposizione 500.000 euro di <i>plafond</i> che non viene superato
<b>L’indicazione dell’Agenzia delle entrate</b>	L’Agenzia delle entrate osserva come la fattura ricevuta in eccedenza rispetto alla lettera d’intento inviata sia comunque da considerarsi irregolare, anche se il <i>plafond</i> complessivo è capiente. La sanzione applicabile in questo caso è quella prevista dall’articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997, pari al 100% dell’imposta non addebitata, con un minimo di 250 euro. Per evitare tale sanzione l’esportatore abituale deve provvedere a regolarizzare la fattura, tramite documento integrativo (con codice TD20) da inviare allo SDI entro 30 giorni dalla ricezione

### Registrazione nota di accredito ricevuta

<b>Il problema</b>	Viene posta all’Agenzia delle entrate la domanda riguardante il termine ultimo per il cessionario/committente al fine di procedere alla registrazione della nota di variazione in diminuzione (ossia la nota di accredito) ricevuta
<b>L’indicazione dell’Agenzia delle entrate</b>	La rettifica in diminuzione di una fattura precedentemente emessa rappresenta una mera facoltà attribuita al cedente/prestatore, che deve esercitata al più tardi entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all’anno in cui si verifica il presupposto che ne consente l’emissione (ossia entro il 30 aprile dell’anno successivo); l’imposta “recuperata” confluirà in detrazione nella relativa liquidazione periodica o, al più tardi, nella dichiarazione annuale Iva di riferimento. Il soggetto che riceve questa nota di accredito deve riversare all’Erario l’Iva originariamente detratta e oggi stornata; il termine per l’annotazione della nota di variazione ricevuta, è quello previsto all’articolo 23, D.P.R. 633/1972 relativo alle

AREA TRIBUTARIA  
PIAZZA VITTORIA, 9  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.3750515 R.A.  
FAX 030.290361  
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE  
C.DA SONCIN ROTTO, 6  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.43332 R.A.  
FAX 030.292546  
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT  
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA  
VIA NAZIONALE, 132/C  
25040 MALONNO  
TEL. 0364.635021 R.A.  
FAX 0364.635024  
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

fatture emesse, quindi entro il giorno 15 del mese successivo quello di emissione e con riferimento al medesimo mese.  
Detto termine, comunque, non è sempre agevole da rispettare, trattandosi di documento emesso da un altro soggetto.  
Su questo punto è intervenuta l'Agenzia delle entrate, affermando come il cessionario/committente deve annotare il documento in diminuzione nel registro degli acquisti ovvero, in alternativa, in aumento nel registro delle fatture emesse (l'effetto è evidentemente il medesimo), al fine di far emergere l'Iva a debito. In tale evenienza, il termine per l'annotazione della nota di variazione decorre dalla data di ricevimento della stessa.  
Esempio: la nota di variazione datata 30 settembre 2023, che sia stata ricevuta in data 12 ottobre 2023, può essere annotata entro il 15 novembre, comunque facendo riferimento al mese di ottobre (e, pertanto, l'imposta in essa esposta concorrerà a debito alla liquidazione Iva del mese di novembre)

## PROSEGUONO I CHIARIMENTI IN TEMA DI NOTE DI VARIAZIONE AI FINI IVA

A seguito delle rilevanti modifiche occorse negli ultimi anni all'articolo 26, Decreto Iva in tema di note di variazione, numerosi sono stati gli interventi sia di prassi che di dottrina che hanno provato ad interpretare e commentare le nuove disposizioni.

Anche di recente sia l'Agenzia delle entrate che autorevole dottrina hanno avuto modo di pronunciarsi su diversi aspetti della richiamata disciplina, dei quali vi diamo brevemente conto nella presente informativa.

### Caratteristiche del diritto alla detrazione

Con la recente **risposta a interpello n. 426 dell'11 settembre 2023** l'Agenzia delle entrate – richiamando la giurisprudenza comunitaria - ha affermato il principio per il quale il mero possesso della fattura non legittima il diritto a detrazione dell'Iva in essa indicata, con la conseguenza che il cliente soggetto passivo non è legittimato a portare in detrazione l'Iva indebitamente fatturata laddove non vi sia una corrispondenza tra la rappresentazione cartolare e quella reale dell'operazione economica sottostante, ovvero tale corrispondenza non sia stata ripristinata con la procedura delle note variazione disciplinate dall'articolo 26, Decreto Iva. E ciò anche in deroga al limite annuale previsto dal comma 3 della richiamata norma, che nel caso di sopravvenuto accordo tra le parti decorre dalla data di emissione della fattura previsto.

Un altro principio affermato dal recente chiarimento di prassi tra le mosse dalla previsione contenuta nell'articolo 168, Direttiva 2006/112/CEE, trasfuso nel nostro articolo 19, D.P.R. 633/1972, che autorizza un soggetto passivo a detrarre l'Iva dovuta o assolta. L'Agenzia delle entrate chiarisce che tale previsione, che legittima i soggetti passivi a detrarre l'Iva "dovuta o assolta", stabilisce che il diritto alla detrazione dell'imposta di cui beneficia il soggetto passivo riguarda non soltanto l'Iva che ha versato, ma anche l'Iva dovuta, vale a dire quella che deve essere ancora pagata. Da ciò ne consegue che il diritto a detrazione dell'Iva non può, in linea di principio, essere subordinato al preventivo pagamento della stessa.

### Soggetto legittimato ad emettere la nota di variazione

Con la recente **risposta a interpello n. 427 sempre in data 11 settembre 2023** l'Agenzia delle entrate ha chiarito che ai fini dell'emissione della nota di variazione in diminuzione di cui all'articolo 26 del Decreto Iva è necessario che la nota di credito sia speculare alla fattura originaria e che permanga l'identità tra gli originari soggetti dell'operazione imponibile.

AREA TRIBUTARIA  
PIAZZA VITTORIA, 9  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.3750515 R.A.  
FAX 030.290361  
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE  
C.DA SONCIN ROTTO, 6  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.43332 R.A.  
FAX 030.292546  
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT  
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA  
VIA NAZIONALE, 132/C  
25040 MALONNO  
TEL. 0364.635021 R.A.  
FAX 0364.635024  
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

Da ciò se ne ricava che, anche nell'ipotesi di surroga da parte dell'assicuratore (caso specifico oggetto dell'interpello), l'unico soggetto legittimato a procedere in tale senso resta l'assicurato (ovvero l'originario cedente/prestatore).

La recente risposta riprende peraltro precedenti di prassi e giurisprudenza secondo i quali, appunto, il recupero dell'Iva attraverso la nota di variazione presuppone sempre l'identità tra l'oggetto della fattura e della registrazione originaria, da un lato, e, dall'altro, l'oggetto della registrazione della variazione, in modo che esista corrispondenza tra i due atti contabili (risoluzione n. 120/E/2009 e sentenze n. 9188/2001 e n. 5356/1999 della Corte di Cassazione);

### Deroga al limite temporale di emissione della nota di variazione

Da ultimo, sempre con riferimento al termine annuale previsto dall'articolo 26, comma 3, D.P.R. 633/1972 per il quale l'emissione della nota di credito in caso di sopravvenuto accordo tra le parti è circoscritto ai casi in cui - in assenza di qualsiasi contestazione in merito all'esecuzione del contratto - le parti decidono di variarne i termini di comune accordo, si riscontra la recente **norma di comportamento n. 222 dell'Associazione dottori commercialisti di Milano (Aidc)**

Con una interpretazione decisamente innovativa l'autorevole associazione milanese afferma, invece, che laddove intervenga un accordo transattivo a composizione di una documentata controversia, anche solo potenziale, riguardante il corretto adempimento delle obbligazioni contrattuali assunte dal cedente del bene o dal prestatore del servizio, i principi di effettività, neutralità e proporzionalità dell'imposta impongono di consentire la rettifica dell'operazione anche oltre il termine annuale. E quindi senza limiti di tempo.

## IN SCADENZA LA PRESENTAZIONE DEL MODELLO 770/2023 E DELLE RELATIVE RITENUTE

Il modello 770/2023 deve essere utilizzato dai sostituti d'imposta per comunicare in via telematica all'Agenzia delle entrate:

- i dati fiscali relativi alle ritenute operate nell'anno 2022;
- i relativi versamenti;
- le eventuali compensazioni effettuate;
- il riepilogo dei crediti;
- gli altri dati contributivi ed assicurativi richiesti.

La presentazione del modello deve avvenire entro il 31 ottobre 2023. Tale data rappresenta anche il limite massimo per "ravvedere" il mancato versamento delle ritenute e non incorrere nel reato di omesso versamento delle stesse.



Si ricorda che le Certificazioni Uniche 2023 che non contengono dati da utilizzare per l'elaborazione della dichiarazione precompilata possono continuare a essere trasmesse all'Agenzia delle entrate entro il termine previsto per la trasmissione telematica dei modelli 770/2023 e quindi anche esse entro il prossimo 31 ottobre.

### Reato di omesso versamento delle ritenute

Normativamente (articolo 7, D.Lgs.158/2015) il reato di omesso versamento di ritenute si configura nel caso in cui l'importo dovuto e non versato superi 150.000 euro per ciascun periodo d'imposta.

La pena per chi non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto di imposta le ritenute dovute **sulla base della stessa dichiarazione o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti**, è la reclusione da 6 mesi a 2 anni.

AREA TRIBUTARIA  
PIAZZA VITTORIA, 9  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.3750515 R.A.  
FAX 030.290361  
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE  
C.DA SONCIN ROTTO, 6  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.43332 R.A.  
FAX 030.292546  
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT  
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA  
VIA NAZIONALE, 132/C  
25040 MALONNO  
TEL. 0364.635021 R.A.  
FAX 0364.635024  
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

Dalla lettura normativa si evidenzia che il reato si intende commesso qualora, non solo non si sia proceduto a versare le somme dovute a titolo di ritenute ma le stesse siano state al contempo dichiarate nel modello 770 o nelle certificazioni dei redditi.

Tuttavia la Corte Costituzionale, con sentenza n. 175/2022, ha affermato l'illegittimità costituzionale sia dell'articolo 7, comma 1, lettera b), D.Lgs. 158/2015 nella parte in cui ha inserito le parole "dovute sulla base della stessa dichiarazione o", sia dell'articolo 10-bis, D.Lgs. 74/2000, nella parte in cui prevede la rilevanza penale dell'omesso versamento di ritenute dovute sulla base della mera dichiarazione annuale di sostituto d'imposta (c.d. modello 770).

Ne deriva che non costituisce più reato l'omesso versamento di ritenute dovute sulla base della mera dichiarazione annuale di sostituto d'imposta c.d. modello 770 purché non risulti provato il rilascio delle relative certificazioni ai sostituiti.

Tuttavia, nel caso in cui le certificazioni siano state rilasciate resta, per il sostituto, la commissione del reato qualora l'ammontare delle ritenute certificate e non versate superi la soglia dei 150.000 euro.



Si ritiene quindi che con il 31 ottobre ciascun sostituto debba riesaminare la propria posizione e provvedere nel caso al versamento delle ritenute omesse.

### Modello 770 e ravvedimento operoso

La mancata presentazione del modello 770 può essere sanata attraverso la presentazione e il pagamento di opportune sanzioni, in particolare secondo il D.Lgs. 471/1997, alla mancata presentazione del modello si applica una sanzione amministrativa che va dal 120% al 240% dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di 250 euro.

Se la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo e, comunque, prima dell'inizio di qualunque attività amministrativa di accertamento la sanzione si riduce e diviene pari al 60% - 120% dell'ammontare delle ritenute non versate, con un minimo di 200 euro.

## VERSAMENTO ROTTAMAZIONE-QUATER ENTRO IL 31 OTTOBRE 2023

Come già descritto in precedenti Informative, la Legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022) ha previsto la Definizione agevolata per i debiti contenuti nei carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022, anche se ricompresi in precedenti misure agevolative di cui si è determinata l'inefficacia. Le istanze potevano essere presentate entro il 30 giugno 2023.



I contribuenti che hanno presentato la dichiarazione di adesione hanno ricevuto entro il 30 settembre 2023 l'indicazione delle somme dovute per il perfezionamento della definizione agevolata ovvero il diniego con l'indicazione dei motivi del mancato accoglimento.

Nella comunicazione ricevuta dall'Agenzia delle entrate-Riscossione è indicata la scadenza del 31 ottobre 2023 per il versamento:

- della prima delle rate, laddove richieste; ovvero
- degli importi complessivi "rottamati".

Il D.L. 51/2023 ha prorogato i termini originariamente previsti per il pagamento delle somme dovute; i nuovi termini sono correttamente evidenziati nella comunicazione ricevuta entro il 30 settembre 2023 dall'Agenzia delle entrate-Riscossione. I versamenti degli importi "rottamati" dovranno avvenire:

- in unica soluzione, entro il 31 ottobre 2023;

AREA TRIBUTARIA  
PIAZZA VITTORIA, 9  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.3750515 R.A.  
FAX 030.290361  
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE  
C.DA SONCIN ROTTO, 6  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.43332 R.A.  
FAX 030.292546  
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT  
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA  
VIA NAZIONALE, 132/C  
25040 MALONNO  
TEL. 0364.635021 R.A.  
FAX 0364.635024  
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT

- in un numero massimo di **18 rate** consecutive, di cui le prime due, con scadenza il 31 ottobre e il 30 novembre 2023. Le restanti rate, ripartite nei successivi 4 anni, andranno saldate il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024.

In caso di **omesso** ovvero **insufficiente o tardivo versamento**, superiore a 5 giorni, dell'unica rata ovvero di una di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento, la Definizione agevolata risulta inefficace e i versamenti effettuati sono considerati a titolo di acconto sulle somme dovute.



Per i soggetti con la residenza, la sede legale o la sede operativa nei territori indicati dall'Allegato 1, D.L. 61/2023 (Decreto Alluvione) l'Agenzia delle entrate-Riscossione comunicherà le somme dovute per il perfezionamento della Definizione agevolata entro il 31 dicembre 2023 e la scadenza di versamento dell'unica o della prima rata è fissato al 31 gennaio 2024.

## EFFETTI IVA DELLA TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETÀ SEMPLICE



Con la risposta a interpello n. 431 del 18 settembre 2023 l'Agenzia delle entrate ha fornito interessanti chiarimenti sugli effetti Iva della trasformazione agevolata in società semplice prevista dalla Legge di Bilancio 2023, il cui termine è stato recentemente prorogato dal 30 settembre al 30 novembre 2023 dal "*Decreto Proroghe*" (D.L. 132/2023)

L'Agenzia delle entrate, nella risposta a interpello n. 431 del 18 settembre 2023, ha analizzato le condizioni per l'applicazione dell'Iva e l'eventuale rettifica della detrazione nel caso dell'estromissione di beni dell'impresa e successiva trasformazione agevolata in società semplice.

La Legge di Bilancio 2023 ha previsto una nuova possibilità per le società di procedere con le seguenti operazioni agevolate:

- assegnazione e cessione di beni immobili (diversi da quelli strumentali per destinazione);
- trasformazione agevolata in società semplice delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'attività di gestione di beni immobili.

### Trattamento Iva

È bene osservare che in ambito Iva le operazioni indicate in precedenza non hanno alcuna agevolazione, ragione per cui l'uscita dei beni immobili dal patrimonio delle società segue le regole ordinarie. Per quanto riguarda la trasformazione agevolata in società semplice, richiamando quanto affermato con la precedente circolare n. 26/E/2016, l'Agenzia delle entrate ha ribadito che, in virtù dell'assenza del requisito della commercialità in capo alla società semplice, la trasformazione di una società commerciale in una società semplice realizza un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Per l'estromissione dei beni si applicano, pertanto, le disposizioni di cui all'articolo 2, comma 2, n. 5, D.P.R. 633/1972 tranne per "*quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta*". Pertanto, poiché nel caso di specie l'estromissione ha a oggetto beni immobili abitativi o strumentali trovano applicazione le disposizioni di cui all'articolo 10, comma 1 n. 8-*bis*) e n. 8-*ter*), D.P.R. 633/1972, che prevedono il regime naturale di esenzione, riconoscendo la possibilità di applicare il regime di imponibilità tramite l'esercizio dell'opzione nell'atto di trasferimento (tranne il caso in cui si tratti di immobili costruiti o ristrutturati entro i 5 anni precedenti nel qual caso l'Iva è dovuta obbligatoriamente).

### Rettifica della detrazione

Il secondo aspetto chiarito nella risposta riguarda l'eventuale rettifica della detrazione per quei beni immobili per i quali è stata detratta in tutto o in parte l'Iva all'atto dell'acquisto.





STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

Ne consegue che, per i beni per i quali è stata operata in tutto o in parte la detrazione dell'imposta addebitata in via di rivalsa:

- la rilevanza ai fini Iva della successiva estromissione dal regime d'impresa è regolata da presupposti autonomi e diversi rispetto a quelli riferiti alla rettifica della detrazione;
- i principi che regolano la detrazione impongono di adempiere all'obbligo di rettifica se la cessione avviene nel periodo di tutela fiscale, mentre quelli che disciplinano l'estromissione ne determinano sempre la rilevanza ai fini Iva (fermo restando che, per le estromissioni di fabbricati, l'operazione può essere imponibile o esente dal tributo).



La rettifica della detrazione deve quindi essere operata in relazione agli immobili contenuti nel patrimonio della società oggetto di trasformazione per i quali è stata detratta l'imposta all'atto dell'acquisto e non sono ancora decorsi 10 anni. Qualora sia decorso tale lasso temporale, la rettifica della detrazione non è più dovuta.

### Proroga dei termini

L'articolo 4, D.L. 132/2023 ha disposto la proroga del termine dal 30 settembre 2023 al 30 novembre 2023 per l'assegnazione (e cessione) agevolata dei beni ai soci e per la trasformazione agevolata in società semplice. Entro il predetto termine del 30 novembre 2023 deve essere versata l'intera imposta sostitutiva dovuta.

## IL RAPPORTO DI AGENZIA, OBBLIGHI DELL'IMPRESA MANDANTE E RILEVAZIONI CONTABILI

Secondo il codice civile, articolo 1742, con il contratto di agenzia, che deve avere forma scritta, una parte assume stabilmente l'incarico di promuovere, per conto di un'altra, contro retribuzione, l'incarico di concludere uno o più contratti in una zona determinata.

L'agente di commercio è quindi il soggetto che, a fronte di un corrispettivo, si impegna alla promozione e conclusione di appositi contratti, in una zona determinata, per conto di una azienda.

Caratteristiche proprie del contratto di agenzia, il cui *fac-simile* si allega alla presente, sono:

<b>Forma</b>	scritta	
<b>Soggetti</b>	mandante	azienda che affida al mandatario la conclusione dei contratti
	mandatario	agente di commercio
<b>Oggetto</b>	Conclusione di appositi contratti	
<b>Durata</b>	Determinato o indeterminato	
<b>Zona</b>	Limitazione geografica entro la quale l'agente ha diritto di agire e nella quale nessun altro agente può farlo	
<b>Corrispettivo</b>	provvigione	
<b>Contribuzione</b>	Enasarco	
	Firr	
<b>Indennità di fine mandato</b>	Indennità suppletiva di clientela	



L'agente di commercio può operare nei confronti di un solo mandante e in tal caso si parla di agente monomandatario o nell'interesse di più aziende e in tal caso si parla di agente plurimandatario.

AREA TRIBUTARIA  
PIAZZA VITTORIA, 9  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.3750515 R.A.  
FAX 030.290361  
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE  
C.DA SONCIN ROTTO, 6  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.43332 R.A.  
FAX 030.292546  
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT  
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA  
VIA NAZIONALE, 132/C  
25040 MALONNO  
TEL. 0364.635021 R.A.  
FAX 0364.635024  
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

## Provvigione

Il corrispettivo per la prestazione resa dall'agente di commercio è la provvigione che secondo il dettame dell'articolo 1748, cod. civ. civile matura:

- per tutti gli affari conclusi dall'agente durante il contratto, ove l'operazione è stata conclusa per effetto del suo intervento;
- per gli affari conclusi dal preponente con terzi che l'agente aveva in precedenza acquisito come clienti, salvo che sia diversamente pattuito;
- sugli affari conclusi per merito dell'agente uscente, dopo la data di scioglimento del contratto se la proposta è pervenuta in data antecedente o gli affari sono conclusi entro un termine ragionevole rispetto alla data di scioglimento del contratto;
- al più tardi, dal momento e nella misura in cui il terzo ha eseguito o avrebbe dovuto eseguire la prestazione qualora il preponente avesse eseguito la prestazione a suo carico.

Fiscalmente la provvigione rappresenta una eccezione essendo l'agente di commercio un lavoratore autonomo che fa reddito di impresa, ne deriva che per l'agente di commercio si segue il criterio di competenza, il mandante, all'atto della corresponsione provvederà ad applicare una ritenuta a titolo di acconto con obbligo di rivalsa (*ex* articolo 25-*bis*, D.P.R. 600/1973).

Di contro l'azienda mandante deve fare riferimento all'articolo 109, comma 2, lettera b), Tuir che stabilisce che le prestazioni di servizi si considerano conseguite alla data in cui le prestazioni sono ultimate. La risoluzione n. 115/E/2005 dell'Agenzia delle entrate (tesi confermata recentemente anche dalla sentenza della Corte di Cassazione n. 25805/2021) afferma che si deve ritenere ultimata la prestazione ed imponibile il relativo compenso alla data in cui si conclude il contratto tra il preponente ed il terzo: in tale momento si deve considerare conclusa la prestazione da parte dell'agente, atteso che il suo obbligo è, come recita l'articolo 1742, cod. civ., quello di "*promuovere ... la conclusione di contratti*".

In tale momento la provvigione, non solo origina da una prestazione ultimata, ma soddisfa anche i requisiti di "*esistenza certa ed oggettiva determinabilità*" richiesti dall'articolo 109, comma 1, D.P.R. 917/1986, ai fini dell'individuazione del momento temporale di imputazione a reddito dei componenti positivi e negativi. Il diritto di credito dell'agente per il servizio reso, sorto al momento della conclusione del contratto promosso, non è subordinato, infatti, alla effettiva esecuzione delle parti e non viene meno anche in presenza di sopravvenuto accordo tra le parti, volto a non dare esecuzione, in tutto o in parte, al contratto.

Anche la casa mandante imputerà le provvigioni per competenza, ne deriva che, qualora al 31 dicembre non siano giunte le fatture degli agenti il mandatario dovrà rilevare apposite fatture da ricevere tanto per rilevare le provvigioni di cui qui trattasi tanto per l'Enasarco di cui si dirà oltre. La scrittura contabile sarà la seguente:

Diversi	a	Diversi
Provvigioni su vendite (Ce)		
Contributi Enasarco (Ce)		
Crediti Enasarco per anticipo (Sp)		
	a	Fatture da ricevere
	a	Debiti verso Enasarco



Come anticipato sulle provvigioni corrisposte all'agente devono calcolarsi due somme aggiuntive Enasarco e FIRR, di seguito il relativo approfondimento.

AREA TRIBUTARIA  
PIAZZA VITTORIA, 9  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.3750515 R.A.  
FAX 030.290361  
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE  
C.DA SONCIN ROTTO, 6  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.43332 R.A.  
FAX 030.292546  
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT  
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA  
VIA NAZIONALE, 132/C  
25040 MALONNO  
TEL. 0364.635021 R.A.  
FAX 0364.635024  
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT

## Enasarco

L'Enasarco rappresenta il carico contributivo che grava, per la metà, sull'azienda mandante e per la restante parte sull'agente di commercio. Tale ultima quota viene trattenuta dal mandante sul pagamento delle provvigioni e versata unitariamente all'Ente, dopo avere presentato il resoconto trimestrale delle provvigioni maturate.

### Attenzione

L'Enasarco è dovuto al contempo su altre tipologie di somme erogate all'agente quali ad esempio i rimborsi spese, i premi di produzione, le indennità di mancato preavviso.

Per definire il peso dell'Enasarco occorre fare una ulteriore distinzione, quella tra agente che opera come ditta individuale o società di persone e l'agente che opera attraverso una società di capitali. L'ammontare di quanto dovuto all'istituto si determina infatti applicando una apposita percentuale sulla somma che eccede i massimali determinati dall'Istituto stesso a seconda che l'agente sia mono o plurimandatario.

Aliquota 2023	
Agente ditta individuale o società di persone	17%
Agente società di capitali fino a 13 milioni di provvigioni annue	4% (3% a carico del mandante e 1% a carico dell'agente)
da 13.000.000,01 a 20.000.000	2% (1,5% a carico del mandante e 0,5% a carico dell'agente)
da 20.000.000,01 a 26.000.000	1% (0,75% a carico del mandante e 0,25% a carico dell'agente)
da 26.000.000,01 in poi	0,5% (0,3% a carico del mandante e 0,2% a carico dell'agente)
Massimali 2023	
Monomandatario	Massimale provvigionale annuo è pari a 42.435 euro - contributo massimo 7.213,95 euro minimale contributivo annuo per ciascun rapporto di agenzia è pari a 950 euro - 237,50 euro a trimestre
Plurimandatario	massimale provvigionale annuo per ciascun rapporto di agenzia è pari a 28.290 euro - contributo massimo 809,30 euro minimale contributivo annuo per ciascun rapporto di agenzia è pari a 479 euro - 119 euro a trimestre



### ESEMPIO

Agente di commercio monomandatario che opera come ditta individuale con reddito pari a euro 45.000. in tal caso egli pagherà i contributi fissi fino a 42.435 euro di provvigioni e il 17% sulla differenza tra i 45.000 e i 42.435.



I contributi sono dovuti sulle provvigioni maturate, a prescindere dall'emissione della fattura da parte dell'agente di commercio; pertanto, tenuto conto di quanto sopra, in sede di chiusura del bilancio si dovrebbe provvedere ad una quadratura tra i contributi a carico dell'azienda e le provvigioni di competenza.

L'Enasarco viene versato trimestralmente entro il 20 del secondo mese successivo al trimestre di competenza e quindi per il 2023:

<b>I trimestre</b>	20 maggio
<b>II trimestre</b>	20 agosto
<b>III trimestre</b>	20 novembre
<b>IV trimestre</b>	20 febbraio dell'anno successivo

### Fondo Indennità risoluzione rapporto

Tra gli adempimenti della casa mandante è previsto anche l'accantonamento del FIRR che rappresenta una quota parte della liquidazione dell'agente. L'obbligo di accantonamento cessa alla data di scioglimento del contratto di agenzia ed in tale momento le somme verranno corrisposte direttamente all'agente dall'Enasarco per la parte accantonata (e successivamente versata come si vedrà in seguito) e dalla ditta mandante per la parte di FIRR maturata nell'anno operando la ritenuta d'acconto del 20% (solo per ditte individuali e società di persone soggette ad Irpef).

Anche in questo caso l'importo dovuto varia a seconda che l'agente sia monomandatario o plurimandatario:

Le aliquote FIRR	
Monomandatari	Plurimandatari
4% sulle provvigioni fino a 12.400,00 €/anno	4% sulle provvigioni fino a 6.200,00 euro/anno
2% sulla quota delle provvigioni tra 12.400,01 e 18.600,00 euro/anno	2% sulla quota delle provvigioni tra 6.200,01 e 9.300,00 euro/anno
1% sulla quota delle provvigioni oltre 18.600,01 euro/anno	1% sulla quota delle provvigioni oltre 9.300,01 euro/anno



### ESEMPIO

Si supponga che nei primi 3 trimestri dell'anno un agente plurimandatario abbia maturato provvigioni per 11.000 euro e che nell'anno precedente l'ammontare delle provvigioni sia stato pari a 15.000 euro il FIRR sarà pari a euro:

$$(6.200 * 4\%) + (3.100 * 2\%) + (5.700 * 1\%) = 358,00$$

L'importo sarà da accantonare al 31/12 con la seguente scrittura contabile.

Contributi FIRR (CE)	a Debiti verso Enasarco per FIRR (SP)	358
----------------------	---------------------------------------	-----

Il versamento delle somme dovrà essere effettuato dall'azienda entro il 31 di marzo dell'anno successivo:

<b>per il 2023</b>	<b>31 marzo 2024</b>
--------------------	----------------------

### Indennità suppletiva di clientela

All'agente di commercio può spettare, a determinate condizioni, anche un'ulteriore somma a titolo di indennità suppletiva di clientela. Se, nel corso del proprio rapporto, l'agente ha incrementato e/o mantenuto la clientela dell'azienda, alla cessazione del rapporto egli potrà richiedere il pagamento della Indennità Suppletiva di clientela.

Affinché tuttavia l'indennità sia dovuta è necessario che:	il contratto sia a tempo indeterminato
	la cessazione del rapporto di agenzia è avvenuta per iniziativa della casa mandante e per fatto non imputabile all'agente
	quando l'agente termini il rapporto a causa di invalidità temporanea o permanente, raggiungimento dell'età pensionabile o decesso (in tal caso il rapporto di lavoro doveva essere iniziato almeno da 1 anno)

Calcolo della Indennità suppletiva di clientela		
Aliquota	Periodo	
3%	dal 1° al 3° anno	Calcolata sulle provvigioni maturate, comprese le somme corrisposte a titolo di rimborso o concorso spese
3%,5	dal 4° al 6° anno	Calcolata sulle provvigioni maturate, comprese le somme corrisposte a titolo di rimborso o concorso spese
4%	dal 7° anno	Calcolata sulle provvigioni maturate, comprese le somme corrisposte a titolo di rimborso o concorso spese



Nel caso di aziende industriali dal 4° anno vige il limite dei 45.000 euro



### ESEMPIO

Riprendendo l'esempio di prima e supponendo che il totale annuale delle provvigioni sia di 15.000 euro e che il rapporto sia in essere da un biennio l'ammontare del FIRR da accantonare al 31/12 sarà il seguente:

$$15.000 * 3\% = 450$$

Contabilmente al 31 dicembre la scrittura da redigere sarà la seguente:

Accantonamento Indennità suppletiva di clientela (Ce)	a	Fondo Indennità suppletiva di clientela (Sp)		450
---	---	--	--	-----

Secondo prassi e giurisprudenza l'indennità di clientela accantonata rappresenta un costo deducibile.

### Tabella riepilogativa degli obblighi della ditta mandante

Versamenti Enasarco	€	Contributi e Firr
Pagamento e rilevazione provvigioni		
Accantonamento Indennità di clientela		

## LE SCRITTURE CONTABILI DEL TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO

L'articolo 2120, cod. civ. prevede che, in ogni caso di cessazione del rapporto, il prestatore di lavoro ha diritto a un trattamento di fine rapporto (comunemente, Tfr). Tale trattamento si calcola sommando – per ciascun anno di servizio – una quota pari (e comunque non superiore) all'importo della retribuzione dovuta per l'anno stesso divisa per 13,5. La quota è proporzionalmente ridotta per le frazioni di anno, computandosi come mese intero le frazioni di mese uguali o superiori a 15 giorni.

Inoltre, il trattamento di fine rapporto – con esclusione della quota maturata nell'anno – è incrementato (su base composta) con l'applicazione di un tasso costituito dall'1,5% in misura fissa e dal 75% dell'aumento dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati, accertato dall'Istat, rispetto al mese di dicembre dell'anno precedente.

Ne deriva, pertanto, che la quota annua accantonata al fondo avrà 2 componenti:



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

- la quota maturata sulle retribuzioni del periodo;
- la quota (finanziaria) di rivalutazione di quanto già accantonato nel passato.



Già a partire dal lontano 2007 al dipendente è riservata una duplice scelta:  
- mantenere il Tfr all'interno dell'azienda;  
- scegliere di destinare il Tfr (per le quote maturate dal 2007 in avanti) a fondi pensione appositamente costituiti, con la finalità di creare un trattamento pensionistico integrativo. Nelle aziende con oltre 50 dipendenti, tuttavia, la prima scelta comporta che la quota accantonata sia destinata ad apposito fondo presso l'Inps; pertanto, da tale momento il Tfr non viene più mantenuto in azienda, quantomeno per i soggetti di rilevanti dimensioni.

### L'accantonamento: scritture contabili nel caso di Tfr in azienda

Ipotizziamo che ci si trovi nella situazione del Tfr che permane in azienda, secondo quanto sopra rappresentato. Al termine dell'esercizio, si compilerà la seguente scrittura:

Accantonamento Tfr (Ce)	a	Tfr lavoro subordinato (Sp)		100
-------------------------	---	-----------------------------	--	-----

Come abbiamo precisato, una componente della quota accantonata può avere natura finanziaria, vale a dire di rivalutazione degli importi già accantonati al precedente anno; su tale quota, viene applicata una tassazione sostitutiva del 17%.

Tale tributo viene trattenuto e versato dal datore di lavoro:

- in acconto alla scadenza del 16 dicembre;
- a saldo alla scadenza del 16 febbraio dell'anno successivo a quello di maturazione.

Contabilmente si procederà, al mese di dicembre, a rilevare il versamento con riduzione del fondo, in modo tale che il medesimo (con la successiva quota di accantonamento lorda) rimanga movimentato per la quota corretta. Si può utilizzare come contropartita direttamente la banca, ovvero, evidenziare il debito verso Erario per le ritenute dovute e, successivamente, esporre il pagamento con presentazione del modello F24.

Tfr lavoro subordinato (Sp)	a	Erario c/ritenute Tfr (Sp)		
-----------------------------	---	----------------------------	--	--

Erario c/ritenute Tfr (Sp)	a	Banca c/c (Sp)		5
----------------------------	---	----------------	--	---

Al 31 dicembre, poi, si stimerà l'ulteriore quota di saldo dell'imposta sostitutiva con articolo identico al primo tra i due che precedono, salvo estinguere il debito alla scadenza del febbraio successivo.

Nell'ipotesi in cui, in corso d'anno, un dipendente dovesse cessare il rapporto con il datore di lavoro, si dovrà procedere ad una duplice rilevazione:

- imputare a Conto economico la quota di trattamento maturata (proporzionalmente) nell'anno, comprensiva di eventuale rivalutazione del pregresso, se spettante (per comodità omessa nell'esempio);
- imputare, a storno di Stato patrimoniale, il decremento del fondo (già alimentato sino all'anno precedente) per la quota di spettanza del dipendente stesso.

Diversi	a	Dipendenti c/retribuzioni (Sp)		1.010
Tfr lavoro subordinato (Sp)			10	
Accantonamento Tfr in corso d'anno (Ce)			1.000	

AREA TRIBUTARIA  
PIAZZA VITTORIA, 9  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.3750515 R.A.  
FAX 030.290361  
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE  
C.DA SONCIN ROTTO, 6  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.43332 R.A.  
FAX 030.292546  
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT  
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA  
VIA NAZIONALE, 132/C  
25040 MALONNO  
TEL. 0364.635021 R.A.  
FAX 0364.635024  
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

Al momento della corresponsione al beneficiario, poi, si dovrà provvedere alle trattenute fiscali del caso, con il meccanismo della tassazione separata.

Nel caso di corresponsione di anticipazioni, nelle ipotesi in cui la legge lo consente, si potrà provvedere:

- a lasciare inalterato il fondo, iscrivendo una voce di credito nell'attivo (modalità che richiede poi una esposizione "al netto" in sede di bilancio, al fine di dare conto dell'effettivo debito esistente);
- a decurtare direttamente il fondo, che così sarà già correttamente esposto in sede di bilancio.

### L'accantonamento: scritture contabili nel caso di Tfr ai fondi o all'Inps

Diversamente da quanto sopra rappresentato, è possibile che parte del Tfr sia accantonato in gestione presso il fondo tesoreria dell'Inps, ovvero presso fondi pensione appositamente costituiti.

Ciò, per le aziende di più storiche radici, determinerà la permanenza in azienda del solo fondo Tfr maturato sino all'anno 2006, che subirà le seguenti movimentazioni:

- rivalutazione annua;
- decrementi per effetto di corresponsioni ai beneficiari.

Per gli accantonamenti ai fondi, invece, l'azienda funge solo da collettore delle somme che saranno poi gestite da tali enti.

Pertanto, la scrittura sarà la seguente (ipotesi di gestione fondo tesoreria Inps):

Accantonamento Tfr (Ce)	a	Debiti v/so Inps (Sp)		100
-------------------------	---	-----------------------	--	-----

Va notato che, in tal caso, il riversamento della quota spettante avviene con cadenza mensile all'Inps, congiuntamente al versamento dei contributi dovuti dall'azienda, anche per conto del dipendente.

Per la quota di adesione da parte dei dipendenti ad eventuali fondi pensione, si avrà:

Accantonamento Tfr (Ce)	a	Debiti v/so Fondo (Sp)		100
-------------------------	---	------------------------	--	-----

### Contributo dello 0,50%

Fatte 100 l'ammontare delle retribuzioni, applicando il divisore 13,5 si ottiene il carico percentuale, pari al 7,41%.

All'interno di tale misura, invero, grava anche il contributo dello 0,5% che viene utilizzato per l'alimentazione del fondo di garanzia dell'Inps, che interviene per il versamento del Tfr ai dipendenti di aziende fallite.

In realtà, dunque, la quota che grava sull'azienda ammonta al 6,91% (pari a 7,41 - 0,5).

Le scritture contabili per dare conto di questa situazione sono le seguenti:

Oneri sociali (Ce)	a	Debiti v/so Inps (Sp)		100
--------------------	---	-----------------------	--	-----

Personale c/anticipazioni (Sp)	a	Oneri sociali (Ce)		5
--------------------------------	---	--------------------	--	---



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

## PARTE LA CORSA CONTRO IL TEMPO: COMUNICAZIONE DEL TITOLARE EFFETTIVO IN CCIAA ENTRO IL PROSSIMO 11 DICEMBRE 2023

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale n. 236 del 9 ottobre 2023 del **Decreto del Mimit datato 29 settembre 2023** viene finalmente attestata l'operatività del sistema finalizzato alla comunicazione dei titolari effettivi nell'apposito Registro istituito presso le CCIAA, come disciplinata dal D.Lgs. 55/2022.

### Soggetti interessati

I soggetti interessati dalla comunicazione, secondo quanto definito dall'articolo 4, D.Lgs. 55/2022 sono i seguenti:

- società di capitali;
- fondazioni, associazioni e comitati riconosciuti;
- *trust* e gli istituti giuridici affini.

### Contenuto della comunicazione

Diverse sono le informazioni oggetto di comunicazione in relazione alle diverse tipologie di soggetti sopra elencati. Vediamo di riportare in forma sintetica nel prospetto che segue.

### Le informazioni da comunicare

Soggetto	Contenuto
<b>Società di capitali</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• dati identificativi e cittadinanza dei titolari effettivi</li><li>• entità della loro partecipazione al capitale della società, ove applicabile</li></ul> (In caso di impossibilità di individuare il titolare effettivo, è richiesto di specificare le modalità di controllo e i poteri di rappresentanza legale, amministrazione o direzione)
<b>Enti riconosciuti</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• codice fiscale</li><li>• dati identificativi</li><li>• denominazione</li><li>• sede legale</li><li>• sede amministrativa</li><li>• indirizzo di posta elettronica certificata</li></ul>
<b>Trust e affini</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• codice fiscale</li><li>• denominazione</li><li>• dettagli dell'atto di costituzione</li></ul>

### Termine per il primo adempimento

Quanto al termine per effettuare la comunicazione finalizzata al popolamento iniziale del citato Registro, il sesto comma dell'articolo 3 ultimo periodo del D.Lgs. 55/2022 stabilisce che le richiamate comunicazioni dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva devono essere eseguite entro i 60 giorni successivi alla pubblicazione del provvedimento attestante l'operatività del sistema.

Ricadendo tale termine di giorno festivo (venerdì 8 dicembre, festa dell'Immacolata) seguito dai successivi giorni festivi sabato e domenica, il termine ultimo entro il quale effettuare la comunicazione, passa a **lunedì 11 dicembre 2023**.

### Modalità di comunicazione

La comunicazione deve avvenire attraverso una procedura telematica (applicativo DIRE) presso il nuovo Registro dei titolari effettivi istituito presso le CCIAA.

AREA TRIBUTARIA  
PIAZZA VITTORIA, 9  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.3750515 R.A.  
FAX 030.290361  
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE  
C.DA SONCIN ROTTO, 6  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.43332 R.A.  
FAX 030.292546  
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT  
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA  
VIA NAZIONALE, 132/C  
25040 MALONNO  
TEL. 0364.635021 R.A.  
FAX 0364.635024  
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT





STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

Di particolare rilievo il fatto che la comunicazione telematica potrà avvenire solo tramite firma digitale dell'amministratore del soggetto interessato all'obbligo e, pertanto, non potrà essere delegata ad un professionista intermediario, che potrà quindi offrirsi solo per prestare l'eventuale (e spesso necessaria) consulenza e/o fornire le necessarie informazioni alla compilazione delle comunicazioni medesime.

A titolo meramente informativo si evidenzia che per poter procedere alla comunicazione occorre aver sottoscritto un contratto per l'utilizzo del servizio Telemaco, essere titolari di un dispositivo di firma digitale oltre ad essere dotati di un indirizzo di posta elettronica certificata (pec).

### **Costi e accesso al Registro**

La consultazione del Registro comporta un costo di segreteria pari a 30 euro.

I professionisti accreditati potranno accedere ai dati del Registro per supportare le loro valutazioni durante la verifica della clientela, ma solo per gli adempimenti previsti dal decreto legislativo 231/2007.

### **Sanzioni per omessa comunicazione**

L'omessa comunicazione delle informazioni sul titolare effettivo al Registro Imprese è punita con la sanzione amministrativa da 103 a 1.032 euro per ciascun soggetto obbligato.

Se la comunicazione avviene nei 30 giorni successivi alla scadenza dei termini prescritti, la sanzione amministrativa pecuniaria è ridotta a 1/3.

Le sanzioni possono coinvolgere anche l'organo di controllo del soggetto obbligato.

### **Le comunicazioni successive**

Andranno poi comunicate, con le modalità in precedenza descritte, anche le eventuali variazioni di dati e informazioni, entro 30 giorni dal compimento dell'atto che dà luogo alla variazione.

Così come andranno confermati a cadenza annuale dati e informazioni in precedenza comunicati: per le società di capitali la conferma dei dati potrà essere presentata contestualmente alla pratica di deposito del bilancio annuale.

### **Rapporti con disciplina antiriciclaggio**

L'articolo 6, D.M. 55/2022 disciplina le relazioni esistenti tra il nuovo adempimento comunicativo e la disciplina antiriciclaggio.

In particolare, il comma 1 del citato articolo stabilisce che i soggetti obbligati ai sensi dell'articolo 3, Decreto Antiriciclaggio (tra questi i dottori commercialisti), previo accreditamento, accedono alla sezione autonoma e alla sezione speciale del Registro Imprese, per la consultazione dei dati e delle informazioni sulla titolarità effettiva a supporto degli adempimenti concernenti l'adeguata verifica della clientela, ai sensi degli articoli 18 e 19, Decreto Antiriciclaggio.

Al successivo comma 5 del medesimo articolo 6 viene altresì previsto che:

- i soggetti obbligati accreditati segnalano tempestivamente alla CCIAA territorialmente competente le eventuali difformità tra le informazioni sulla titolarità effettiva ottenute per effetto della consultazione della sezione autonoma e della sezione speciale del Registro Imprese e quelle acquisite in sede di adeguata verifica della clientela prevista dalla disciplina antiriciclaggio;
- le segnalazioni acquisite sono consultabili da parte delle autorità abilitate all'accesso di cui al presente articolo 5, secondo le modalità indicate nelle convenzioni di cui al comma 2 del medesimo articolo 5, garantendo, in ogni caso, l'anonimato dei soggetti obbligati segnalanti.

AREA TRIBUTARIA  
PIAZZA VITTORIA, 9  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.3750515 R.A.  
FAX 030.290361  
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE  
C.DA SONCIN ROTTO, 6  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.43332 R.A.  
FAX 030.292546  
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT  
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA  
VIA NAZIONALE, 132/C  
25040 MALONNO  
TEL. 0364.635021 R.A.  
FAX 0364.635024  
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

## PRINCIPALI SCADENZE DAL 16 OTTOBRE 2023 AL 15 NOVEMBRE 2023

Di seguito evidenziamo i principali adempimenti dal 16 ottobre 2023 al 15 novembre 2023, con il commento dei termini di prossima scadenza.

***Si segnala ai Signori clienti che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'articolo 7, D.L. 70/2011.***

### Lunedì 16 ottobre

#### **Versamenti Iva mensili**

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di settembre. I contribuenti Iva mensili che hanno affidato a terzi la contabilità (articolo 1, comma 3, D.P.R. 100/1998) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

#### **Versamento dei contributi Inps**

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di settembre, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

#### **Versamento delle ritenute alla fonte**

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente:

- sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef;
- sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente;
- sui redditi di lavoro autonomo;
- sulle provvigioni;
- sui redditi di capitale;
- sui redditi diversi;
- sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia.

#### **Versamento ritenute da parte condomini**

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

#### **Accise – Versamento imposta**

Scade il termine per il pagamento dell'accisa sui prodotti energetici a essa soggetti, immessi in consumo nel mese precedente.

### Mercoledì 25 ottobre

#### **Presentazione elenchi Intrastat mensili e trimestrali**

Scade oggi, per i soggetti tenuti a questo obbligo con cadenza mensile, il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle vendite intracomunitarie effettuate nel mese precedente. Scade oggi anche il termine per l'invio degli elenchi riepilogativi da parte dei soggetti tenuti all'obbligo con cadenza trimestrale, relativamente alle operazioni del III trimestre.

AREA TRIBUTARIA  
PIAZZA VITTORIA, 9  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.3750515 R.A.  
FAX 030.290361  
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE  
C.DA SONCIN ROTTO, 6  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.43332 R.A.  
FAX 030.292546  
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT  
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA  
VIA NAZIONALE, 132/C  
25040 MALONNO  
TEL. 0364.635021 R.A.  
FAX 0364.635024  
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT



STUDIO ASSOCIATO LEGALE E TRIBUTARIO

## **Martedì 31 ottobre**

### **Modello 770**

Scade oggi il termine per l'invio telematico all'Agenzia delle entrate del modello 770/2023.

### **Modello Iva TR**

Ultimo giorno per l'invio telematico dell'istanza di rimborso/compensazione del credito Iva relativo al terzo trimestre 2023.

### **Presentazione elenchi Intra 12 mensili**

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di agosto.

### **Presentazione del modello Uniemens Individuale**

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di settembre.

## **Mercoledì 15 novembre**

### **Rivalutazione terreni e partecipazioni**

Scadenza del versamento dell'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione di terreni (edificabili e con destinazione agricola) e partecipazioni detenute alla data del 1° gennaio 2023 non in regime di impresa.

### **Registrazioni contabili**

Ultimo giorno per la registrazione cumulativa nel registro dei corrispettivi di scontrini fiscali e ricevute e per l'annotazione del documento riepilogativo delle fatture di importo inferiore a 300 euro.

### **Fatturazione differita**

Scade oggi il termine per l'emissione e l'annotazione delle fatture differite per le consegne o spedizioni avvenute nel mese precedente.

### **Registrazioni contabili associazioni sportive dilettantistiche**

Scade oggi il termine per le associazioni sportive dilettantistiche per annotare i corrispettivi e i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel mese precedente. Le medesime disposizioni si applicano alle associazioni senza scopo di lucro.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.

Distinti saluti

AREA TRIBUTARIA  
PIAZZA VITTORIA, 9  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.3750515 R.A.  
FAX 030.290361  
INFOTRIBUTARIO@STUDIUM1912.IT

AREA LEGALE  
C.DA SONCIN ROTTO, 6  
25122 BRESCIA  
TEL. 030.43332 R.A.  
FAX 030.292546  
INFOLEGALE@STUDIUM1912.IT  
INFOPENALE@STUDIUM1912.IT

AREA TRIBUTARIA  
VIA NAZIONALE, 132/C  
25040 MALONNO  
TEL. 0364.635021 R.A.  
FAX 0364.635024  
INFOMALONNO@STUDIUM1912.IT