



# TREGUA FISCALE E BONUS EDILIZI: IL PUNTO DELLA SITUAZIONE



di Duilio Liburdi

---



# La tregua fiscale

- 1. Ultimi provvedimenti normativi : legge n. 56/2023 di conversione del DL n. 34/2023 e D.L. n. 51/2023**
- 2. Nuovi interventi di prassi**
- 3. Scadenze**

# Avvisi bonari

**I nuovi provvedimenti normativi e le indicazioni di prassi non hanno prodotto novità su questo tema. Quindi :**

- **Riduzione delle sanzioni nella misura del 3 per cento in relazione a quegli avvisi in rateazione efficace alla data del 1 gennaio 2023**
- **Riduzione delle sanzioni nella misura del 3 per cento in relazione ai nuovi avvisi bonari riferiti ai periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2019, 2020 e 2021**
- **Al di fuori di queste casistiche non vi è la possibilità di ottenere la sanzione ridotta rispetto al 10 per cento e, soprattutto, nel caso di intervenuta decadenza, non è possibile accedere a nessuna sanatoria in riammissione**

# Pagamenti in acquiescenza

## Articolo 17 D.L. n. 34/2023

**In relazione agli atti definiti in acquiescenza tra il 2 gennaio ed il 15 febbraio 2023, per i quali alla data di entrata in vigore del DL n. 34/2023 (30 marzo 2023) sono in corso i pagamenti rateizzati, gli importi ancora dovuti a titolo di sanzione possono essere rideterminati su istanza del contribuente entro la prima scadenza successiva.**

**Il piano rateale originario non muta e non sono in ogni caso rimborsabili o rideterminabili le maggiori sanzioni già versate**

**Di fatto si passa dalla misura di 1/3 della sanzione alla misura di 1/18**

**Non vi sono previsioni specifiche per i pagamenti in corso da un punto di vista generale**

# Definizione agevolata enti locali

**Nuovo articolo 17 bis del D.L. n. 34/2023**

**Anche gli enti territoriali che riscuotono direttamente i tributi o li affidano a soggetti privati iscritti all'Albo per l'accertamento e riscossione delle entrate degli enti locali potranno ricorrere allo stralcio automatico delle cartelle fino a mille euro e alla rottamazione-quater. Finora era possibile solo per i carichi affidati agli agenti della riscossione.**

**Se vogliono aderire, gli enti territoriali potranno farlo emanando, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione, un provvedimento in cui disciplinano: numero di rate e relativa scadenza; modalità con cui il debitore manifesta la sua volontà di avvalersi della definizione agevolata; termini per la presentazione dell'istanza in cui il debitore indica il numero di rate con cui intende effettuare il pagamento, nonché la pendenza di giudizi aventi a oggetto i debiti cui si riferisce l'istanza stessa, assumendo l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi; termine entro cui l'ente territoriale o il concessionario della riscossione trasmette ai debitori la comunicazione nella quale sono indicati l'ammontare complessivo delle somme dovute per la definizione agevolata, quello delle singole rate e la scadenza delle stesse.**

# Ravvedimento speciale /1

**Viene prevista con norma di interpretazione autentica:**

**\* l'esplicita esclusione delle violazioni rilevabili dalla liquidazione ai sensi degli articoli 36 bis del dpr 600/73 e 54 bis del dpr 633/1972 in relazione alle fattispecie espressamente menzionate e delle dichiarazioni e delle violazioni di natura formale regolarizzabili con altri istituti della legge n. 197/2022;**

- la ricomprensione di tutte le violazioni che possono essere oggetto di ravvedimento “ordinario” a condizione che la dichiarazione sia stata validamente presentata in relazione ai periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2021 e precedenti e che non rientrino nell'ipotesi precedente**
- Il termine per l'effettuazione del ravvedimento è il 30.9.2023**

## Ravvedimento speciale /2

**Confermata l'impossibilità di accedere al ravvedimento speciale per le violazioni in materia di monitoraggio fiscale ma possibilità di effettuarlo in relazione ai redditi esteri nonché per IVIE ed IVAFE a condizione che dette violazioni non siano rilevabili dalla liquidazione della dichiarazione**

**Questa disposizione può essere di particolare interesse in relazione alle ipotesi in cui viene ricevuta una lettera di compliance riguardante sia le violazioni legate al quadro RW che violazioni potenzialmente correlabili a redditi esteri di attività non evidenziate.**

**Si potrà dunque effettuare :**

- **Il ravvedimento ordinario per il quadro RW**
- **Il ravvedimento speciale per le violazioni reddituali, Ivie ed Ivafe. In questo caso va tenuto in considerazione che le sanzioni per dette imposte sono fissate nella misura del 90% in quanto non sono redditi prodotti all'estero**

# Adesione agevolata

- Viene precisato che, in relazione ai PVC consegnati entro il 31 marzo 2023, l'adesione agevolata con sanzioni ad 1/18 del minimo si applica anche agli accertamenti notificati successivamente a detta data. In sostanza, è sufficiente che sia stato consegnato un atto entro lo scorso 31 marzo al fine di beneficiare della definizione in modo agevolato. La definizione potrà ovviamente intervenire anche a distanza di molto tempo
- Non viene però modificata la data di riferimento del 31 marzo 2023 in relazione agli atti notificati dagli uffici

# Sanatoria irregolarità formali

**Nuova scadenza**

**31 ottobre 2023.**

**L'eventuale seconda rata delle somme dovute (100 euro per anno) mantiene il termine originario del 31 marzo 2024**

**Nessun dubbio sulla compensabilità delle somme dovute per la sanatoria in questione**

# Liti pendenti

Liti pendenti /1	Viene modificata la scadenza di presentazione della domanda e di pagamento delle somme dovute nonché la modalità di rateazione	30 settembre 2023 per la presentazione della domanda e per il pagamento delle somme dovute o della prima rata. Nuova disciplina dei pagamenti
Liti pendenti /2	Sospensione dei processi	10 ottobre 2023
Liti pendenti /3	Termini di impugnativa delle pronunce impugnabili al 1 gennaio 2023	Il nuovo termine è di undici mesi a condizione che la scadenza finale sia compresa tra il 1 gennaio ed il 31 ottobre 2023
Liti pendenti /4	Diniego di definizione	30 settembre 2024
Conciliazione agevolata /1	Nuova ipotesi di definizione per i soli atti impositivi che erano pendenti alla data del 31 gennaio 2023	30 settembre 2023
Conciliazione agevolata /2	Modifica dei termini per effetto delle modifiche alle liti pendenti	30 settembre 2023
Rinuncia agevolata ai giudizi di Cassazione	Modifiche dei termini per effetto delle modifiche alla disciplina delle liti pendenti	30 settembre 2023

# Pagamento somme liti pendenti

**Rimodulazione dei pagamenti dovuti per la definizione delle liti pendenti:**

- **Al superamento di 1000,00 euro ammesso il pagamento rateale**
- **Opzione 1: 20 rate di pari importo di cui le prime tre da versare il 30 settembre, il 31 ottobre ed il 20 dicembre 2023;**
- **Le successive entro il 31 marzo, il 30 giugno, il 30 settembre ed il 20 dicembre di ogni anno**
- **Quindi la scadenza finale dell'ultima rata è il 31 marzo 2028**

# Pagamento somme liti pendenti

- **Opzione 2:**
- **Prime tre da versare il 30 settembre, il 31 ottobre ed il 20 dicembre 2023;**
- **Le successive possono essere pagate al massimo in cinquantuno rate mensili di pari importo con scadenza l'ultimo giorno lavorativo di ogni mese a decorrere dal mese di gennaio 2024 fatta eccezione per il mese di dicembre di ogni anno per il quale il termine di versamento resta fissato al giorno 20 del mese**
- **Quindi da gennaio 2024 possibili pagamenti mensili con scadenza finale (e dunque analoga alla opzione 1) nel mese di marzo 2028**

# Conciliazione giudiziale agevolata

## Circolare n. 9 /2023

- **Ammessa anche in relazione ai ricorsi notificati tra il 2 gennaio ed il 15 febbraio 2023 : non è applicabile la definizione automatica come lite pendente**
- **Sufficiente la notifica del ricorso alla controparte : non è richiesto che alla data del 15 febbraio 2023 sia stata effettuata anche la costituzione in giudizio che dovrà comunque essere effettuata nei termini di legge**
- **Le ipotesi che rientrano nella legge di bilancio sono tutte quelle che comportano la sottoscrizione di un accordo entro il 30 settembre 2023**
- **In teoria, secondo l’Agenzia delle entrate è possibile effettuare la conciliazione agevolata anche in relazione ad atti che contengono una pretesa impositiva che scaturisce dal 36 bis del DPR n. 600 del 1973**
- **Possibile rimborso delle somme eccedenti eventualmente versate**

# Rottamazione

## **DL 51 /2023**

- **Spostamento al 30 giugno 2023 della scadenza per la presentazione della domanda di rottamazione**
- **Pagamento delle somme dovute entro il 31 ottobre 2023 (anziché luglio). Problematica delle rate iniziali troppo ravvicinate (ottobre / novembre)**
- **Comunicazione dell'Agenzia della riscossione entro il 30 settembre 2023**

# Rottamazione /lite pendente

Le disposizioni in materia di rottamazione e liti pendenti possono sovrapporsi e, dunque, si tratta di individuare, tenendo conto anche della diversa tempistica, l'opzione migliore.

## Regole di carattere generale

### 1) Condizioni

Lite pendente alla data del 1 gennaio 2023

Rottamazione per effetto di affidamenti intervenuti entro il 30 giugno 2022

### 2) Scadenza della domanda

Lite pendente 30 settembre 2023

Rottamazione 30 giugno 2023 con pagamento 31 ottobre 2023

# Rottamazione /lite pendente

## ANALISI

- \* **entrambe le disposizioni presuppongono la presentazione di una richiesta. Per la rottamazione quater la scadenza è fissata al 30 giugno 2023 con comunicazione della liquidazione delle somme dovute entro il 30 settembre 2023 e pagamento delle stesse o della prima rata, entro il 31 ottobre 2023. Per la chiusura delle liti pendenti, la domanda ed il pagamento delle somme dovute hanno scadenza il 30 settembre 2023 dopo le modifiche contenute nel DL del 28 marzo 2023;**
- \* **le conseguenze derivanti dalla presentazione della domanda e dal successivo pagamento delle somme in relazione alla c.d. rottamazione, sono analiticamente regolate dalla legge mentre analoga previsione non è disciplinata nell'ambito della definizione delle liti pendenti;**

# Rottamazione /lite pendente

## ANALISI

\* in sede di presentazione della domanda di rottamazione il contribuente assume l'impegno (ai sensi del c. 236) alla rinuncia ai giudizi che riguardano le somme oggetto di eventuali pendenze tributarie in contenzioso, da intendersi come rinuncia corrispondente alla porzione di giudizio che ha determinato l'affidamento. In relazione alla domanda di definizione delle liti, il presupposto della legge è evidentemente quello della chiusura della controversia indipendentemente dalla sorte medio tempore esistente in relazione agli affidamenti all'Agente della riscossione;

\* ai fini dello scomputo delle somme dovute, la definizione delle liti pendenti appare in linea di principio più conveniente in quanto, si deve tenere conto di tutto quello che è stato versato mentre, ai fini della rottamazione, le somme dovute non tengono conto, in riduzione, di quanto precedentemente versato a diverso titolo.

# Rottamazione /lite pendente

**Caso 1 : Contenzioso aperto alla data del 1 gennaio 2023 dopo la sentenza di secondo grado dove il contribuente è stato completamente soccombente**

- Le somme dovute sono quelle integralmente contenute nell'atto (imposte, interessi e sanzioni)
- Le somme sono state affidate all'Agente della riscossione entro il 30 giugno 2022;
- Il contribuente ha un piano di rateazione in essere su queste somme

# Rottamazione /lite pendente

## Rottamazione

Vengono stralciate tutte le somme dovute diverse dalle imposte ma, se sono state pagate delle rate medio tempore, le somme già versate a titolo di sanzioni ed interessi comprese nelle rate non vengono defalcate dal debito rottamabile

## Lite pendente

Il debito finale è dato dal valore della controversia ai sensi dell'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 e dunque, tendenzialmente, dall'imposta. Tutti i pagamenti effettuati medio tempore, per effetto dell'affidamento, anche a titolo di interessi e sanzioni, sono defalcati dal debito «lordo» (pari all'imposta). Nel concetto previsto dalla legge di riduzione in base alle somme versate a qualunque titolo sono comprese, secondo l'Agenzia delle entrate anche le imposte sostitutive originariamente pagate ed eventualmente disconosciute ovvero le somme versate per effetto del ravvedimento operoso

# Rottamazione /lite pendente

## Caso 2

Pendenza dinanzi alla Corte di Giustizia tributaria di secondo grado con una pronuncia sfavorevole in primo grado di giudizio. In questa fattispecie, l'affidamento potrebbe aver riguardato i due terzi delle somme complessivamente dovute

In generale, da un punto di vista di scomputo dal dovuto in caso di rateazione in essere ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 602/1973 valgono le medesime osservazioni sopra esposte, il tema si sposta sugli effetti di una delle due opzioni rispetto al giudizio pendente.

# Rottamazione /lite pendente

- l'accesso alla definizione delle liti pendenti conclude, definitivamente, la controversia fermo restando che la definizione non possa poi essere negata in sede di valutazione successiva e con provvedimento da rendere entro il **30 settembre 2024 (nuova scadenza post DL del 28 marzo 2023)**;
- la domanda di rottamazione che comporta, l'assunzione dell'impegno alla estinzione del giudizio, deve essere intesa come limitata alla "porzione" di giudizio che è interessata dall'affidamento delle somme oggetto di rottamazione. Infatti, seppure la norma affermi che dietro presentazione di copia della dichiarazione e nelle more del pagamento delle somme dovute, i giudizi sono sospesi dal giudice e che l'estinzione è subordinata all'effettivo perfezionamento della definizione stessa, il tema non può che essere analizzato alla luce del fatto che, nella sostanza, sono le somme derivanti dal contenzioso che vengono definite ma non il contenzioso stesso.

# Rottamazione /lite pendente

In altri termini, il contribuente potrebbe avere interesse alla continuazione della controversia nel secondo grado di giudizio ma, naturalmente, nel caso di esito positivo, non potrà ottenere il rimborso di quanto versato per la rottamazione. In tal senso, peraltro, si esprimeva la cir. n. 2/E/2017 dell' Agenzia delle entrate nella quale si affermava che qualora il carico affidato all' Agenzia della riscossione non recasse l'intera pretesa tributaria ben poteva sussistere l'interesse alla decisione nel merito della lite e dunque alla sua prosecuzione con riferimento alla parte di pretesa non definita con la rottamazione in quanto, evidentemente, non affidata. Naturalmente, in questa ipotesi, nel caso di soccombenza successiva da parte del contribuente, saranno dovute le relative somme anche a titolo di sanzioni e di interessi oltre che, naturalmente, quelle dovute a titolo di imposta.

# Rottamazione /lite pendente

La situazione che comporta una assoluta “indifferenza” rispetto alla scelta da operare è quella dell’affidamento intervenuto entro il 30 giugno 2022 relativamente ad una cartella esattoriale scaturente dalla liquidazione della dichiarazione ovvero dal controllo formale della stessa. Infatti, posto che nell’ambito delle previsioni di cui alla L. n. 197/2022 in materia di liti pendenti sono compresi anche gli atti riscossivi e non solo quelli impositivi, in relazione a detti atti l’affidamento avviene per l’intero e non in modo frazionato secondo le disposizioni di cui all’art. 68 del D.Lgs. n. 546/1992 anche nel caso di impugnativa dell’atto. Pertanto, la scelta in questo caso sarà orientata da una valutazione che si immagina essere unicamente di natura “finanziaria” in relazione, ad esempio:

- alla presenza o meno di un piano di rateazione in parte già corrisposto tenendo conto dei principi sopra esposti in merito allo scomputo previsto nelle due ipotesi di liti pendenti e rottamazione;
- alla modalità di pagamento correlata alla specifica sanatoria.

# Rottamazione /lite pendente

Pertanto, appare possibile sostenere che:

- la presentazione della domanda di rottamazione non preclude, in assenza di una specifica disposizione di legge, la possibilità che entro il 30 settembre 2023, il contribuente preferisca, invece, presentare la domanda di definizione delle liti pendenti. Infatti, il pagamento delle somme dovute in base a tale forma di definizione, nel momento in cui tutte o parte delle stesse sono costituite dalle medesime somme oggetto di affidamento dovrebbe portare, comunque, ai medesimi effetti previsti dalle norme sulla rottamazione;
- il termine di pagamento previsto per la rottamazione è ora il 31 ottobre 2023. Quindi, appare opportuno comunque presentare la domanda di rottamazione e poi decidere quale sanatoria intraprendere

# Rottamazione /lite pendente

Ulteriore variabile è quella di natura finanziaria :

- Nel caso di pagamento rateizzato con riferimento alle liti pendenti sono dovuti gli interessi su base del saggio legale
- Nel caso di rottamazione sono dovuti gli interessi nella misura più mite del 2%

# Rottamazione /lite pendente

Da un punto di vista procedimentale la rottamazione presenta minori aspetti di incertezza in merito, ad esempio, alla corretta determinazione delle somme dovute

Le stesse, infatti, vengono comunicate direttamente dal soggetto che le ha in carico mentre ai fini della definizione delle liti pendenti è il contribuente a dover determinare quanto dovuto con maggiori e più evidenti rischi di individuare non correttamente il predetto importo. Con conseguenze che, naturalmente, in linea astratta possono anche condurre alla inefficacia della definizione.

Da un punto di vista sostanziale, la chiusura delle liti pendenti potrebbe farsi preferire in ragione, essenzialmente, in ragione del fatto che siano stati effettuati o meno pagamenti medio tempore

# Rottamazione /lite pendente

**La norma sulla rottamazione disciplina in modo puntuale gli effetti che derivano sia dalla presentazione della domanda che dal pagamento delle somme in quanto:**

**il c. 240 riconnette al momento di presentazione della domanda l'effetto di sospensione dei termini di prescrizione e decadenza nonché il venir meno dell'obbligo di pagamento, sino al 31 luglio 2023, delle somme dovute in base ai piani di rateazione in essere. Oltre, naturalmente, al fatto che non possano essere iscritti nuovi fermi amministrativi ed ipoteche fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione della domanda medesima nonché al fatto che non possono essere avviate nuove procedure esecutive. Infine, la lettera e) del medesimo comma prevede che non possano essere proseguite le procedure esecutive precedentemente avviate a meno che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo. Il successivo c. 243 prevede poi che, al momento del pagamento delle somme dovute o della prima rata, le dilazioni in essere sono automaticamente revocate determinandosi altresì l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate salvo, anche in questo caso, che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.**

# Rottamazione /lite pendente

**Incidentalmente, deve essere segnalato come dette conseguenze riguardino, ovviamente, i carichi che possono essere oggetto di rottamazione restando ferme le regole di carattere ordinario in relazione a carichi che, invece, per natura o data di affidamento non possono rientrare nelle disposizioni agevolative. In relazione a detti aspetti, dunque, si ritiene che un elemento fondamentale sarà quello legato alle richieste di rideterminazione dei piani di rateazione;**

# Rottamazione /lite pendente

**Per il perfezionamento della definizione della lite pendente**

**il c. 194 prevede esplicitamente che la definizione della lite pendente si perfeziona con il pagamento della prima rata e, a fronte del deposito presso il giudice competente della domanda e dell'attestazione del pagamento, viene dichiarata l'estinzione del giudizio ai sensi dei commi 197 e 198. Fermo restando che, a mente del c. 200, può essere notificato entro il 30 settembre 2024 l'eventuale diniego alla definizione. Come risulta evidente (ed anche del tutto coerente con la ratio della disposizione normativa), le norme in materia di definizione delle liti pendenti si premurano di regolare la fase "processuale" in termini sia di adempimenti prodromici alla estinzione della lite che in relazione agli aspetti che sanciscono detta estinzione. Disciplinando, nel contempo, la tutela in caso di valutazione negativa sui presupposti necessari ai fini della definizione. Nulla, dunque, viene regolato in relazione al rapporto che detto istituto ha con la fase "riscossiva" eventualmente già in essere**

# Rottamazione /lite pendente

**Agenzia delle entrate cir. n. 6/E/2019**

**Venne esposto un principio che si deve ritenere pacificamente applicabile anche in occasione della nuova versione della norma. In detto documento di prassi si affermava infatti che a fronte della definizione della lite (circostanza che si verifica con il pagamento della prima rata di quanto dovuto), gli eventuali ruoli da contenzioso interessati dalla definizione in questione non dovevano essere inclusi tra quelli, eventualmente, da rottamare. Posto che, con riferimento a queste fattispecie l'estinzione del giudizio comporta anche l'estinzione della pretesa che è oggetto del giudizio ne dovrebbe derivare anche un effetto legato al venir meno di eventuali azioni intraprese da parte dell'Agente della riscossione analogamente, dunque, agli effetti codificati ai fini della procedura di rottamazione. Sarebbe infatti poco coerente che l'estinzione della pretesa tributaria seppur con modalità diverse, comporti un effetto invece differenziato rispetto a fasi successive rispetto a quella contenziosa**

# Effetti penal tributari della tregua fiscale

- 1. I reati di cui agli articoli 10-bis, 10-ter e 10-quater, comma 1, del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, non sono punibili quando le relative violazioni sono correttamente definite e le somme dovute sono versate integralmente dal contribuente secondo le modalita' e nei termini previsti dall'articolo 1, commi da 153 a 158 e da 166 a 252, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, purché le relative procedure siano definite prima della pronuncia della sentenza di appello.**
- 2. Il contribuente da' immediata comunicazione, all'Autorita' giudiziaria che procede, dell'avvenuto versamento delle somme dovute o, in caso di pagamento rateale, del versamento della prima rata e, contestualmente, informa l'Agenzia delle entrate dell'invio della predetta comunicazione, indicando i riferimenti del relativo procedimento penale.**
- 3. Il processo di merito e' sospeso dalla ricezione delle comunicazioni di cui al comma 2, sino al momento in cui il giudice e' informato dall'Agenzia delle entrate della corretta definizione della procedura e dell'integrale versamento delle somme dovute ovvero della mancata definizione della procedura o della decadenza del contribuente dal beneficio della rateazione.**
- 4. Durante il periodo di cui al comma 3 possono essere assunte le prove nei casi previsti dall'articolo 392 del codice di procedura penale.**

# I bonus edilizi dopo il DL n. 11/2023

- 1. Le novità**
- 2. Gli ultimi documenti di prassi**

# I bonus edilizi

## **PROVVEDIMENTI RECENTI E PRASSI:**

**DL 11 /2023 convertito in L. n. 40/2023**

**Circolare n. 10/2023 : chiarimenti sulla certificazione SOA**

**Prov. ADE 18.4. 2023 : modalità di attuazione delle disposizioni di cui all'articolo 9, comma 4, del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176 – fruizione in dieci rate annuali dei crediti residui derivanti dalla cessione o dallo sconto in fattura relativi alle detrazioni spettanti per taluni interventi edilizi**

**Manuale operativo cessione crediti Agenzia delle entrate edizione maggio 2023**

**Risoluzione n. 19/2023 : Istituzione dei codici tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, dei crediti, ceduti o fruiti come sconto ai sensi dell'articolo 121 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, relativi al Superbonus, al Sismabonus e al bonus barriere architettoniche**

# I bonus edilizi

## **DL 11 /2023 : GLI ASPETTI PRINCIPALI**

**Estensione al 30.9.2023 del superbonus al 110% per gli interventi in corso sugli edifici unifamiliari (villette) o plurifamiliari autonomi**

**Possibilità di aderire alla remissione in bonis, di cui all'art. 2 co. 1 del DL 16/2012, per le comunicazioni di opzione per la cessione o lo sconto sul corrispettivo relative a spese 2022 che non sono state trasmesse entro il 31.3.2023**

**Modifiche alla norma (clausola di salvaguardia) che consente in taluni casi di poter continuare ad optare per cessione e sconto sul corrispettivo**

**Esclusione dal blocco delle opzioni per gli interventi di eliminazione delle barriere architettoniche che danno diritto alla detrazione IRPEF/IRES del 75%, di cui all'art. 119-ter del DL 34/2020, per interventi effettuati dai soggetti di cui alle lett. c), d) e d-bis) dell'art. 119 co. 9 del DL 34/2020 (IACP, ONLUS, Odv, APS) e per gli immobili nei territori colpiti da sisma**

# I bonus edilizi

## **DL 11 /2023 : GLI ASPETTI PRINCIPALI**

**Spese superbonus sostenute nel 2022 con facoltà per i contribuenti di optare per la ripartizione della detrazione in 10 quote costanti, anziché in 4**

**Possibilità di utilizzare in 10 rate annuali di pari importo i crediti d'imposta derivanti dalle comunicazioni di cessione o di sconto in fattura, di cui all'art. 121 del DL 34/2020, inviate all'agenzia delle entrate entro il 31.3.2023 e non ancora utilizzati, anziché in 4 o 5 rate**

**Norme di interpretazione autentica su SAL, visto di conformità, SOA, varianti alla CILA, remissione in bonis per la ritardata presentazione dell'allegato B per gli interventi antisismici e sulle modalità di compensazione dei crediti d'imposta**

**Modifica della documentazione da possedere per l'esclusione dalla responsabilità solidale dei cessionari**

**Esclusione delle Pubbliche Amministrazioni di poter essere cessionari dei crediti d'imposta;**

**Possibilità di sottoscrivere emissioni di BTP per le banche cessionarie dei crediti**

# I bonus edilizi

## **ESTENSIONE 110% ALLE «VILLETTE»**

**Esteso al 30.9.2023 (in luogo del 31.3.2023) il termine entro cui potranno essere sostenute le spese per gli interventi sugli edifici unifamiliari (c.d. "villette") per poter beneficiare del superbonus con aliquota del 110%**

**Il superbonus nella misura del 110%, quindi, si continua ad applicare sulle spese sostenute fino al 30.9.2023, con riguardo agli interventi effettuati da persone fisiche su edifici unifamiliari (o anche su unità immobiliari "indipendenti e autonome" site in edifici plurifamiliari) che alla data del 30.9.2022 risultassero effettuati per almeno il 30% dell'intervento complessivo.**

# I bonus edilizi

## **REMISSIONE IN BONIS PER LE OPZIONI DI CESSIONE E SCONTO**

**Presupposto: i beneficiari delle detrazioni per superbonus o altri bonus edilizi che hanno sostenuto le spese detraibili nel corso del 2022 (o per le rate residue non fruite relative a spese sostenute nel 2020 e 2021) e che non intendevano fruirne come detrazione per quote costanti in 4, 5 o 10 anni, a seconda della tipologia di bonus, dovevano presentare la comunicazione di opzione per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito relativo alla detrazione spettante entro il 31.3.2023;**

**Novità: l'art. 2 quinquies della L. n. 40/2023 disciplina in via normativa la possibilità della c.d. "remissione in bonis" con riguardo alle comunicazioni di opzione che dovevano essere presentate entro il 31.3.2023.**

# I bonus edilizi

## REMISSIONE IN BONIS PER LE OPZIONI DI CESSIONE E SCONTO

**Presupposto: non è stata effettuata la comunicazione entro il 31 marzo 2023**

**Ipotesi 1: entro il 31.3.2023 esistenza di accordo di cessione con un terzo cessionario (di qualunque tipo esso fosse)**

**Possibilità di invio della comunicazione entro il 30 novembre 2023 (secondo l'art. 2, comma 1, del DL n. 16/2012 è previsto che la "fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, non è preclusa, sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza". Ipotesi di fatto già disciplinata dalla cir. n. 33/2022. Devono sussistere i requisiti sostanziali e deve essere versata la sanzione di 250,00 euro.**

**La remissione in bonis riguarda ogni modello di comunicazione (solitamente ad ogni modello corrisponde un intervento agevolato)**

# I bonus edilizi

## **REMISSIONE IN BONIS PER LE OPZIONI DI CESSIONE E SCONTO**

**Presupposto: non è stata effettuata la comunicazione entro il 31 marzo 2023**

**Ipotesi 2 : entro il 31.3.2023 non esisteva accordo di cessione**

**L'opzione di cessione "senza contratto ante 31 marzo 2023" deve essere esercitata a favore di uno dei c.d. "soggetti qualificati", ossia:**

**banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'art. 106 del DLgs. 385/93;**

**società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'art. 64 del DLgs. 385/93;**

**imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del DLgs. 209/2005.**

**Secondo la stessa prassi dell'Agenzia delle Entrate, l'accordo di cessione della detrazione non richiede forme particolari, né tanto meno obblighi di registrazione ai fini della prova della sua data di stipula (circ. Agenzia delle Entrate 29.11.2021 n. 16, § 1.2.3)**

# I bonus edilizi

## **OPZIONE PER CESSIONE E SCONTO**

**Principio: soppressione a far data dal 17 febbraio 2023**

**Deroghe: in sede di prima stesura del DL 11/2023 ma soprattutto alla luce della legge di conversione sono state previste deroghe al principio «assoluto» che possono essere così riepilogate:**

- \* Interventi per i quali, alla data del 17.2.2023, risultano già presentati i titoli edilizi abilitativi (art. 2 co. 2 del DL 11/2023);**
- \* interventi volti all'eliminazione di barriere architettoniche che danno diritto alla detrazione del 75% (bonus barriere 75%), di cui all'art. 119-ter del DL 34/2020 (art. 2 co. 1-bis del DL 11/2023 introdotto in sede di conversione);**
- \* interventi effettuati dai soggetti di cui all'art. 119 co. 9 lett c), d) e d-bis) ossia dalle ONLUS, Odv, Aps, cooperative e IACP**

# I bonus edilizi

Agevolazioni con superbonus (art. 119 del DL 34/2020)	Condizioni per poter optare per cessione o sconto dal 17.2.2023 (art. 121 co. 1 lett. a) e b) del DL 34/2020)
Interventi realizzati da condomini	<ul style="list-style-type: none"><li>• delibera assembleare di approvazione dei lavori adottata entro il 16.2.2023</li><li>* CILA presentata entro il 16.2.2023</li></ul>
Interventi diversi da quelli effettuati dai condomini	CILA presentata entro il 16.2.2023
Interventi di demolizione e ricostruzione degli edifici	Istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo presentata entro il 16.2.2023

# I bonus edilizi

Agevolazioni diverse dal superbonus	Condizioni per poter optare per cessione o sconto dal 17.2.2023 (art. 121 co. 1 lett. a) e b) del DL 34/2020)
Generalità dei bonus "edilizi" (no superbonus)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• titolo abilitativo presentato entro il 16.2.2023</li> <li>* lavori iniziati al 16.2.2023 (nel caso in cui non sia necessario presentare un titolo abilitativo), oppure entro il 16.2.2023 sia stato stipulato un accordo vincolante tra le parti per la fornitura dei beni e dei servizi oggetto dei lavori</li> </ul>
Bonus casa acquisti 50% ( <a href="#">art. 16-bis</a> co. 3 del TUIR)	Al 16.2.2023 risulti presentata la richiesta di titolo abilitativo per l'esecuzione dei lavori edilizi
Sismabonus acquisti (art. 16 co. 1-septies del DL 63/2013)	Al 16.2.2023 risulti presentata la richiesta di titolo abilitativo per l'esecuzione dei lavori edilizi
Acquisti di box auto pertinenziali ( <a href="#">art. 16-bis</a> co. 1 lett. d) del TUIR)	Al 16.2.2023 risulti presentata la richiesta di titolo abilitativo per l'esecuzione dei lavori edilizi

# I bonus edilizi

## **SUPERBONUS: FRUIZIONE IN 10 RATE ANNUALI**

**Per quanto concerne le spese detraibili ai fini del superbonus, sostenute dall'1.1.2022 al 31.12.2022, il co. 8-quinquies dell'art. 119 del DL 34/2020, che, in sede di conversione in legge del DL 11/2023, è stato inserito dal co. 3-sexies dell'art. 2 di tale decreto, consente al contribuente beneficiario di optare per la fruizione in dichiarazione dei redditi in 10 quote annuali costanti, invece che in 4.**

**Condizioni : l'opzione che è irrevocabile è subordinata dalla norma al fatto che il contribuente "sospenda" la fruizione della detrazione nella dichiarazione dei redditi presentata per l'anno d'imposta 2022 ed eserciti l'opzione nella dichiarazione dei redditi presentata per l'anno d'imposta 2023, rinviando quindi a tale dichiarazione dei redditi la fruizione della prima quota costante di detrazione. Quindi il contribuente deve astenersi dall'utilizzare, nella dichiarazione dei redditi che presenta nel 2023 per l'anno d'imposta 2022, il primo quarto della detrazione superbonus che ha maturato sulle spese detraibili 2022 e deve indicare il primo decimo di tale detrazione direttamente nella dichiarazione dei redditi che presenta nel 2024 per l'anno d'imposta 2023**

# I bonus edilizi

## **SUPERBONUS: FRUIZIONE IN 10 RATE ANNUALI**

### **Ipotesi di cessione e/o sconto**

**L'art. 9 co. 4 del DL 176/2022 consente al fornitore e al cessionario di optare per l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta acquisito in 10 quote annuali costanti, invece che in 4.**

**Tale opzione è subordinata dalla norma al fatto che i crediti d'imposta, con riguardo ai quali è esercitata, derivino da comunicazioni di opzione ex art. 121 del DL 34/2020 presentate all'Agenzia delle Entrate entro il 31.3.2023 e che risultino non ancora utilizzati alla data di esercizio dell'opzione di "diluizione temporale".**

**L'esercizio dell'opzione di "diluizione temporale" implica la presentazione di un'apposita comunicazione telematica, da parte del fornitore o del cessionario, anche avvalendosi degli intermediari fiscali.**

# I bonus edilizi

Superbonus (art. 119 del DL 34/2020)	
Fruizione della detrazione fiscale in dichiarazione dei redditi ( <a href="#">art. 119</a> co. 1, 4 e 8-quinquies del DL 34/2020)	Spese sostenute negli anni 2020 e 2021: ripartizione in 5 rate
	Spese sostenute dal 2022: ripartizione in 4 rate Facoltà di fruizione in dichiarazione dei redditi in 10 quote annuali costanti, invece che in 4.
Opzione per la cessione del credito relativo alla detrazione spettante o per lo sconto sul corrispettivo ( <a href="#">art. 121</a> del DL 34/2020 e <a href="#">art. 9</a> co. 4 del DL 176/2022 "Aiuti-quater")	Spese sostenute negli anni 2020 e 2021: utilizzo del credito d'imposta da parte del cessionario/fornitore in 5 rate
	Spese sostenute nel 2022 (ma anche nel 2023): utilizzo del credito d'imposta da parte del cessionario/fornitore in 4 rate (per gli IACP ed enti equivalenti e cooperative la detrazione è ripartita in 4 quote annuali per le spese sostenute dall'1.7.2022); possibile utilizzare il credito d'imposta da parte dei cessionari/fornitori in 10 rate per le comunicazioni inviate entro il 31.3.2023 (il termine era fissato al 31.10.2022).

# I bonus edilizi

**Dal 2 maggio 2023, sono attive le funzioni della "Piattaforma cessione crediti" che consentono al titolare dei crediti d'imposta derivanti da opzioni ex art. 121 del DL 34/2020, relative a superbonus, sismabonus e bonus barriera 75%, di ripartire la parte residua di ciascuna rata annuale del credito in dieci quote annuali costanti, ex art. 9 co. 4 del DL 176/2022 e provv. Agenzia delle Entrate 18.4.2023 n. 132123.**

**Nel manuale operativo dell'Agenzia che illustra le predette funzioni, è ribadito che la ripartizione può essere effettuata per le rate dei crediti riferite:**

**\* agli anni 2022 e seguenti, relativamente alle comunicazioni di opzione inviate fino al 31.10.2022 per gli interventi agevolati con superbonus;**

**\* agli anni 2023 e seguenti, per le comunicazioni di opzione inviate dall'1.11.2022 al 31.3.2023, per gli interventi agevolati con superbonus, o per le comunicazioni di opzione inviate fino al 31.3.2023, relative a sismabonus o bonus barriera 75%.**

**Inoltre, con la ris. 2.5.2023 n. 19, l'Agenzia delle Entrate ha istituito nuovi codici tributo:**

**per le rate dei crediti d'imposta risultanti dalla ripartizione in dieci quote annuali;**

**per i crediti d'imposta derivanti da opzioni ex art. 121 del DL 34/2020, relative a superbonus, sismabonus e bonus barriera 75%, comunicate dall'1.4.2023 (detti crediti non possono essere ripartiti in dieci quote annuali ex art. 9 co. 4 del DL 176/2022).**

# I bonus edilizi

## **SUPERBONUS, BONUS BARRIERE 75% E SISMABONUS**

**L'art. 9 co. 4 del DL 18.11.2022 n. 176 ha introdotto la possibilità di utilizzare in 10 rate annuali di pari importo i crediti d'imposta derivanti dalle comunicazioni di cessione o di sconto in fattura<sup>39</sup>, di cui all'art. 121 del DL 34/2020, inviate all'Agenzia delle Entrate entro il 31.10.2022 e non ancora utilizzati, anziché in 4 o 5 rate**

**In sede di conversione in legge del DL 11/2023, la suddetta possibilità per cessionari e fornitori di scegliere di ripartire i crediti d'imposta in 10 rate è stata estesa:**

**\* oltre agli interventi superbonus, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, anche al c.d. "bonus barriera 75%", di cui all'art. 119-ter del DL 34/2020, e al sismabonus, di cui ai co. 1-bis - 1-septies dell'art. 16 del DL 63/201342;**

**\* ai crediti d'imposta derivanti dalle comunicazioni di cessione o di sconto in fattura inviate all'Agenzia delle Entrate entro il 31.3.2023 e non ancora utilizzati**

# I bonus edilizi

Bonus barriera 75% (art. 119-ter del DL 34/2020)	
Fruizione della detrazione fiscale in dichiarazione dei redditi ( <a href="#">art. 119-ter</a> del DL 34/2020)	Spese sostenute dall'1.1.2022: ripartizione in 5 rate
Opzione per la cessione del credito relativo alla detrazione spettante o per lo sconto sul corrispettivo ( <a href="#">art. 121</a> del DL 34/2020 e <a href="#">art. 9</a> co. 4 del DL 176/2022 "Aiuti-quater")	Spese sostenute nel 2022 (ma anche nel 2023): utilizzo del credito d'imposta da parte del cessionario/fornitore in 5 rate; possibile utilizzare il credito d'imposta da parte dei cessionari/fornitori in 10 rate per le comunicazioni inviate entro il 31.3.2023.

# I bonus edilizi

Sismabonus (art. 16 co. 1-bis - 1-septies del DL 63/2013)	
<p>Fruizione della detrazione fiscale in dichiarazione dei redditi (<a href="#">art. 16</a> co. 1-bis - 1-septies del DL 63/2013)</p>	<p>Spese sostenute dall'1.1.2017: ripartizione in 5 rate</p>
<p>Opzione per la cessione del credito relativo alla detrazione spettante o per lo sconto sul corrispettivo (<a href="#">art. 121</a> del DL 34/2020 e <a href="#">art. 9</a> co. 4 del DL 176/2022 "Aiuti-quater")</p>	<p>Spese sostenute nel 2020 e 2021: utilizzo del credito d'imposta da parte del cessionario in 5 rate</p>
	<p>Spese sostenute nel 2022 (ma anche nel 2023):          utilizzo del credito d'imposta da parte del cessionario/fornitore in 5 rate;          possibile utilizzare il credito d'imposta da parte dei cessionari/fornitori in 10 rate per le comunicazioni inviate entro il 31.3.2023.</p>

# I bonus edilizi

Per poter optare per l'utilizzo dei crediti d'imposta in 10 rate, quindi:

- \* le comunicazioni di cessione o di sconto in fattura devono essere inviate entro il 31.3.2023;
- \* i crediti d'imposta devono essere "non ancora utilizzati".

Il fatto che i crediti non debbano essere stati ancora utilizzati circoscrive la portata della disposizione a quelli che non solo non sono stati ancora utilizzati in compensazione nel modello F24, ma anche a quelli che non sono stati oggetto di altra cessione.

Di conseguenza, la possibilità di utilizzare i crediti d'imposta derivanti da interventi superbonus, bonus barriere 75% e sismabonus in 10 quote annuali di pari importo può riguardare:

- \* spese sostenute nel 2022 per le quali la comunicazione di opzione, di cui all'art. 121 del DL 34/2020, è stata presentata entro il 31.3.2023 ed i cui crediti d'imposta relativi, utilizzabili a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla corretta ricezione della comunicazione e comunque non prima dell'1.1.2023 (1° gennaio dell'anno successivo a quello di sostenimento delle spese ai sensi del provv. Agenzia delle Entrate 35873/2022, § 5.1);
- \* spese sostenute nel 2023 per le quali la comunicazione di opzione, di cui all'art. 121 del DL 34/2020, è stata presentata entro il 31.3.2023 ed i cui crediti d'imposta relativi, utilizzabili non prima dell'1.1.2024.

# I bonus edilizi

## **NORMA DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA: VARIANTI ALLA CILA O AL DIVERSO TITOLO EDILIZIO**

**Con l'approvazione del DL n. 11/2023 è stata individuata la data del 17 febbraio 2023 come elemento dirimente ai fini della possibilità o meno di esercitare ancora l'opzione per la cessione in luogo della detrazione. La data "spartiacque", tra opzioni di sconto e cessione ancora possibili e opzioni di sconto e cessione non più esercitabili di presentazione del titolo abilitativo (e, nel caso di interventi su parti comuni condominiali, di approvazione dei lavori da parte dell'assemblea condominiale) è quella, come detto, del 17.2.2023.**

**Con riguardo alle predette date "spartiacque", è stata introdotta una norma di interpretazione autentica sulle varianti alla CILA**

# I bonus edilizi

## **NORMA DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA: VARIANTI ALLA CILA O AL DIVERSO TITOLO EDILIZIO**

**Con l'approvazione del DL n. 11/2023 è stata individuata la data del 17 febbraio 2023 come elemento dirimente ai fini della possibilità o meno di esercitare ancora l'opzione per la cessione in luogo della detrazione. La data "spartiacque", tra opzioni di sconto e cessione ancora possibili e opzioni di sconto e cessione non più esercitabili di presentazione del titolo abilitativo (e, nel caso di interventi su parti comuni condominiali, di approvazione dei lavori da parte dell'assemblea condominiale) è quella, come detto, del 17.2.2023.**

**Con riguardo alle predette date "spartiacque", è stata introdotta una norma di interpretazione autentica sulle varianti alla CILA**

# I bonus edilizi

## **NORMA DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA: VARIANTI ALLA CILA O AL DIVERSO TITOLO EDILIZIO**

**L'art. 2-bis del DL 11/2023 introdotto in sede di conversione statuisce, infatti, che "Le disposizioni dell'articolo 1, comma 894, della legge 29 dicembre 2022, n. 197, e dell'articolo 2, commi 2 e 3, del presente decreto si interpretano nel senso che la presentazione di un progetto in variante alla CILA o al diverso titolo abilitativo richiesto in ragione della tipologia di intervento edilizio da eseguire non rileva ai fini del rispetto dei termini previsti. Con riguardo agli interventi su parti comuni di proprietà condominiale, non rileva, agli stessi fini, l'eventuale nuova deliberazione assembleare di approvazione della suddetta variante".**

**La norma interpretativa chiarisce quindi che l'eventuale esecuzione di lavori non previsti nell'originario titolo abilitativo, "tempestivamente" presentato rispetto alla data "spartiacque", che comportano la presentazione di una variante a tale titolo abilitativo in una data successiva a quella "spartiacque", non inficia la "tempestività" del titolo abilitativo originario e la conseguente possibilità di beneficiare della più favorevole disciplina transitoria anche sulle spese dei lavori "aggiunti" con la variante successivamente presentata, ivi compreso il caso in cui i lavori "aggiunti in variante", essendo relativi a parti comuni di un edificio condominiale, richiedano una nuova delibera dell'assemblea condominiale in data anch'essa successiva a quella "spartiacque".**

# I bonus edilizi

## **NORMA DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA: SAL PER OPZIONI**

**Per gli interventi diversi da quelli che danno diritto al superbonus, quindi, l'art. 2-ter co. 1 lett. a) del DL 11/2023, introdotto in sede di conversione, introduce una norma di interpretazione autentica del co. 1-bis dell'art. 121 del DL 34/2020, secondo cui la "liquidazione delle spese per i lavori in base a stati di avanzamento costituisce una mera facoltà e non un obbligo"**

# I bonus edilizi

## **NORMA DI INTERPRETAZIONE AUTENTICA: VISTO DI CONFORMITÀ**

**In sede di conversione del DL 11/202356 viene introdotta una norma di interpretazione autentica dell'art. 119 co. 15 e dell'art. 121 co. 1-ter del DL 34/2020, ai sensi della quale, ai fini della detraibilità delle spese sostenute per il rilascio del visto di conformità, non è obbligatorio che le stesse siano ricomprese nel computo metrico e nell'asseverazione di congruità.**

# I bonus edilizi

## **INTERVENTI ANTI SISMICI: REMISSIONE IN BONIS**

L'asseverazione di efficacia degli interventi ai fini della riduzione del rischio sismico deve essere predisposta nel rispetto di quanto previsto dal DM 28.2.2017 n. 58, recante le "Linee guida per la classificazione del rischio sismico delle costruzioni", come da ultimo modificato dal DM 6.8.2020 n. 329.

La richiamata disciplina prevede nella sostanza il rilascio di:

- \* una asseverazione "preventiva", prima dell'inizio dei lavori, a cura del progettista dell'intervento strutturale (l'asseverazione "preventiva", che deve essere predisposta dai professionisti incaricati della progettazione strutturale, deve essere redatta su modello conforme a quello di cui all'Allegato B del DM 58/2017);
- \* una attestazione di conformità "consuntiva" (dei lavori eseguiti rispetto al progetto depositato e asseverato), all'atto dell'ultimazione dei lavori e del collaudo, a cura del direttore dei lavori e, ove per nominato per legge, del collaudatore statico (le attestazioni di conformità "consuntive", che devono essere predisposte dal direttore dei lavori e, ove nominato per legge, dal collaudatore statico, devono essere redatte su modelli conformi a quelli, rispettivamente, di cui agli Allegati B-1 e B-2 del DM 58/2017).

# I bonus edilizi

## **INTERVENTI ANTI SISMICI: REMISSIONE IN BONIS**

**Viene normativamente la possibilità di avvalersi della c.d. "remissione in bonis" di cui all'art. 2 co. 1 del DL 16/2012 con riguardo all'omessa allegazione dell'Allegato B nei tempi previsti per gli interventi antisismici**

**Peraltro, viene specificatamente stabilito che "la prima dichiarazione utile è la prima dichiarazione dei redditi nella quale deve essere esercitato il diritto a beneficiare della detrazione della prima quota costante dell'agevolazione", mentre nel caso delle opzioni di cui all'art. 121 del DL 34/2020 la remissione in bonis "deve avvenire prima della presentazione della comunicazione di opzione".**

# I bonus edilizi

## **RESPONSABILITA' DEL CESSIONARIO DEI CREDITI**

**In relazione a questo tema, l'art. 1 co. 1 lett. b) del DL 11/2023 ha introdotto disposizioni che escludono la responsabilità solidale per i cessionari nel caso dimostrino:**

**di aver acquisito il credito di imposta;**

**di essere in possesso della documentazione richiesta dal co. 6-bis dell'art. 121 del DL 34/2020, così come modificato in sede di conversione del DL 11/2023, per poter beneficiare della detrazione.**

# Contatti

- Duilio Liburdi e-mail: [dliburdi@hpttax.it](mailto:dliburdi@hpttax.it)
- Massimiliano Sironi e-mail [msironi@hpttax.it](mailto:msironi@hpttax.it)