



Paolo Nazzaro

dottore commercialista - revisore legale

Strada delle Marche n. 90 - 61122 Pesaro (PU)

Partita Iva 02402140418 Cod. Fisc. NZZPLA73S12F205S

Cellulare: 328 3893557

e-mail: paolo.nazzaro@live.com

pec: paolo.nazzaro@pec.it

VALORE AGGIUNTO Circolare N. 2 del 09.02.2024

FOCUS

Le novità del c.d. "Decreto Adempimenti"pag. 2

NOVITA' E ULTIMI PROVVEDIMENTI

IVA - Il ristoro degli extracosti dei materiali verrà esteso all'Iva: istanza da presentare entro il 12 febbraiopag. 3

IVA - Mancato esercizio della detrazione IVA: presentazione della dichiarazione integrativapag. 3

IVA: versamento in eccesso mediante lo split payment, chiarimento sulla modalità di recuperopag. 4

IVA: gestione del servizio idrico - natura dell'operazione e sua territorialitàpag. 4

IRPEF: attuazione della riforma fiscalepag. 4

Decreto milleproroghe 2024: differimento di terminipag. 5

Contributi pubblici alle imprese: applicazione della ritenuta d'accontopag. 5

Associazioni esenti da IRES: pubblicato l'elenco 2023pag. 5

Indennità di esproprio per deprezzamento dell'area non espropriata: regime di tassazione applicabilepag. 5

Aiuti de minimis: innalzamento del tetto massimopag. 6

Bilancio Previsionale 2024-2026: differimento del termine per la deliberazionepag. 6

Le novità del c.d. “Decreto Adempimenti”

Rif.: D.Lgs. n. 1/2024, pubblicato in G.U. n. 9 del 12.01.2024

E' stato pubblicato sulla G.U. 12.01.2024, n. 9, il D.Lgs. n. 1/2024, c.d. “Decreto Adempimenti” contenente provvedimenti volti a razionalizzare e semplificare alcuni adempimenti tributari.

Di seguito nel dettaglio le principali misure di carattere fiscale.

Art. 11 - Revisione dei termini di presentazione delle dichiarazioni fiscali

Con effetto dalle **dichiarazioni IRAP e Redditi 2024** (periodo d'imposta 2023) il termine di presentazione telematica delle stesse è anticipato dal 30 novembre **al 30 settembre**.

Pertanto, **la prossima scadenza IRAP per gli EE.LL. sarà il 30 settembre 2024** (IRAP2024 periodo d'imposta 2023).

Per la dichiarazione IVA, modello 770 e modello CU le scadenze sono inalterate.

Art. 9 - Ampliamento soglia versamenti minimi dell'IVA e delle ritenute sui redditi di lavoro autonomo

Viene prevista una nuova **soglia minima** per:

- **versamenti IVA**, a partire dalle liquidazioni relative al 2024, se l'importo della liquidazioni IVA non supera **euro 100** potrà essere versato insieme a quello relativo al mese o trimestre successivo (e comunque entro il 16 dicembre anche se inferiore ad euro 100).

- **versamenti delle ritenute IRPEF redditi di lavoro autonomo**, a partire dal mese di gennaio 2024, nel caso il debito sia inferiore ad **euro 100**, l'importo potrà essere versato insieme a quello relativo al mese successivo (e comunque entro il 16 dicembre dello stesso anno ad eccezione delle ritenute operate nel mese di dicembre che dovranno comunque essere versate entro il 16 gennaio dell'anno successivo).

Art. 3 - Eliminazione della Certificazione Unica relativa ai soggetti forfettari e ai soggetti in regime fiscale di vantaggio

A decorrere dall'annualità 2024, è previsto che i sostituti d'imposta siano esonerati dal rilascio e dall'invio telematico all'Agenzia delle Entrate della certificazione unica per i compensi corrisposti ai soggetti che adottano il regime forfettario (ex L. n. 190/2014) o il regime dei minimi (ex art. 27 D.L. n. 98/2011).

Il motivo di questa semplificazione è legato all'introduzione, a partire dal 01.01.2024, dell'obbligo esteso di utilizzo di fattura elettronica anche per i soggetti minimi e forfettari.

Ne consegue che dovranno essere rilasciate e trasmesse, per tali soggetti, le Certificazioni Uniche 2024 periodo d'imposta 2023.

Art. 16 - Semplificazione della dichiarazione annuale dei sostituti d'imposta

I sostituti d'imposta che corrispondono compensi che costituiscono redditi di lavoro dipendente o autonomo sotto qualsiasi forma, potranno comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati delle ritenute e delle trattenute operate, degli eventuali importi a credito e di altri dati contestualmente ai versamenti mensili di ritenute e trattenute, utilizzando i servizi dell'Agenzia per la predisposizione dei modelli F24.

Gli elementi informativi e le modalità tecniche di trasmissione dovranno in ogni caso essere individuati da un apposito provvedimento dell'Agenzia e le comunicazioni saranno equiparate all'esposizione dei dati nel modello 770, permettendo così di non dover inserire in tale modello i dati già comunicati.

Tale disposizione si applicherà, in via sperimentale, ai versamenti relativi all'anno 2025 (a valere sul modello 770/2026, quindi) dei sostituti d'imposta con un numero complessivo di dipendenti, al 31 dicembre dell'anno precedente, non superiore a 5.

Art. 10 - Sospensione dell'invio di comunicazioni e inviti

E' disposta la sospensione nel periodo compreso tra il 1° agosto e il 31 agosto e tra il 1° dicembre e il 31 dicembre, dell'invio da parte dell'Agenzia delle Entrate dei seguenti atti:

- avvisi emessi al termine della liquidazione automatica (ex art. 36-bis Dpr. 600/73 e 54-bis Dpr. 633/72);
- avvisi emessi a seguito di controllo formale (ex art. 36-ter Dpr. 600/73);
- comunicazioni emesse a seguito della liquidazione delle imposte sui redditi a tassazione separata;
- lettere di compliance.

Art. 18 - Pagamento delle somme dovute con modello F24 mediante PagoPA

E' prevista la possibilità, in futuro, di permettere il pagamento di somme attualmente versate con modello F24 anche tramite le funzionalità offerte dalla piattaforma istituzionale PagoPA. A tal fine l'Agenzia delle Entrate provvederà ad emettere i provvedimenti necessari.

IVA - Il ristoro degli extracosti dei materiali verrà esteso all'Iva: istanza da presentare entro il 12 febbraio

Rif.: avviso MIT del 08.01.2024

Il 9 gennaio scorso il Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti ha annunciato l'avvio di un'istruttoria supplementare sui **contributi da riconoscere a fronte del caro-materiali** riscontrato nel **primo e nel secondo trimestre 2022**, così da integrare le sovvenzioni già erogate alle stazioni appaltanti (gli enti locali, in particolare), e quindi agli appaltatori, con gli ulteriori importi corrispondenti all'Iva addebitata da questi ultimi in fattura ([Caro materiali: nuova istruttoria per i contributi | Ministero delle infrastrutture e dei trasporti \(mit.gov.it\)](#))

Con la nuova comunicazione, il Ministero supera le sue precedenti indicazioni del giugno 2022 circa l'esclusione dai costi ammessi a contributo dell'Iva addebitata agli enti committenti dagli appaltatori in sede di fatturazione delle somme compensative degli extra costi sostenuti per l'acquisto di materiali nei primi due semestri dell'anno.

Nella sua comunicazione del giugno 2022, il MIT precisava che "(...) come chiarito dall'Agenzia delle Entrate (cfr. Risoluzione n. 39/2022) (...) l'importo erogato è al netto dell'Iva". In effetti, il parere dell'Agenzia precisa che "In mancanza di qualsiasi rapporto di natura sinallagmatica, le somme dovute per la compensazione a seguito della variazione dei prezzi dei materiali da costruzione siano da configurarsi come "mere" movimentazioni di denaro e, come tali, escluse dal campo di applicazione dell'Iva".

Il fatto è, tuttavia, che il parere dell'Agenzia faceva riferimento all'attribuzione di somme dal ministero all'ente appaltante, non invece a quelle erogate da quest'ultimo all'appaltatore. Tenuto poi conto che nulla veniva affermato, a quest'ultimo proposito, dall'Agenzia delle Entrate, la comunicazione MIT risultava inesatta, se riferita al rapporto "a valle" tra gli enti appaltanti e gli appaltatori.

Ne era derivato un malinteso: da un lato gli appaltatori hanno emesso fatture imponibile nei confronti degli enti appaltanti, dall'altro questi ultimi hanno ricevuto dal ministero fondi che non comprendevano l'Iva addebitata in fattura dal fornitore.

A questo problema verrà finalmente posto rimedio: all'esito del riesame delle domande a suo tempo presentate dalle stazioni appaltanti si giungerà al riconoscimento dell'Iva quale componente del complessivo extra costo da rimborsare a seguito del rincaro dei materiali. Allo scopo, sono previste due procedure:

- per le stazioni appaltanti che hanno già comunicato l'aliquota IVA durante la presentazione dell'istanza e che sono state ammesse al contributo, la revisione dell'istanza sarà automatica;
- per le stazioni appaltanti che non hanno comunicato l'aliquota IVA che sono state ammesse al contributo, sarà possibile presentare un'istanza di integrazione dal 12 gennaio al 12 febbraio effettuando l'accesso alle relative piattaforme:
 - <https://adeguamentoprezziart26b-edizione1.mit.gov.itper> le stazioni appaltanti ammesse al **contributo per il I° semestre 2022**;
 - <https://adeguamentoprezziart26b.mit.gov.itper> le stazioni appaltanti ammesse al **contributo per il II° semestre 2022**.

Tramite tale procedura di integrazione le stazioni appaltanti potranno dichiarare il solo importo dell'aliquota Iva corrispondente al contributo ammesso all'erogazione.

Una volta completate queste attività, le stazioni appaltanti saranno informate dell'importo aggiuntivo che sarà loro liquidato in relazione all'Iva applicabile al contratto di appalto.

IVA - Mancato esercizio della detrazione IVA: presentazione della dichiarazione integrativa

Rif.: Risposta Interpello, Agenzia delle Entrate 18 dicembre 2023, n. 479

In caso di **omesso esercizio del diritto alla detrazione Iva** è possibile presentare una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 8, co. 6-bis, DPR n. 322/1998.

Preliminarmente l'agenzia ricorda che il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile e va esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto stesso è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto (art. 19, co. 1, ultimo periodo, DPR n. 633/1972).

Come affermato dalla circolare A.d.E. n. 1/E/2018, che individua il termine per l'esercizio della detrazione nel momento in cui in capo al cessionario/committente si verifica la duplice condizione sostanziale, dell'avvenuta esigibilità dell'imposta, e formale, del possesso di una valida fattura, l'effettività del diritto alla detrazione dell'imposta e il principio di neutralità dell'Iva sono garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa, attraverso la quale è possibile correggere errori ed omissioni riguardanti l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggior debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile. Inoltre, il soggetto passivo (cessionario o committente o importatore), qualora non avesse esercitato il diritto alla detrazione dell'Iva, può presentare una dichiarazione integrativa nell'ipotesi in cui, per mero errore, pur avendo ricevuto e registrato nei tempi le fatture di acquisto/le bollette doganali di importazione, abbia omesso di esercitare tempestivamente il proprio diritto alla detrazione.

Analizzando il caso di specie, l'AdE conclude affermando che è possibile integrare, entro i termini di accertamento di cui all'art. 57, DPR n. 633/1972 (31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione), l'originaria dichiarazione presentata. In tal caso, presenza di fatture di acquisto regolari e regolarmente registrate, **non** saranno da versare **sanzioni**.

IVA: versamento in eccesso mediante lo split payment, chiarimento sulla modalità di recupero

Rif.: Risposta Interpello, Agenzia delle Entrate 22 dicembre 2023, n. 482

L'AdE ha esaminato le modalità di recupero dell'IVA versata in eccesso mediante il meccanismo dello split payment (articolo 17-ter, Dpr 633/1972). Nel caso specifico, un ente locale ha definito i propri debiti commerciali in via transattiva con i fornitori. Relativamente alle fatture da questi emesse, ha effettuato il versamento all'Erario, al momento del pagamento del corrispettivo, come prevede il DM 23 gennaio 2015. In mancanza di note di credito dai fornitori, però, l'imposta a debito è stata calcolata sull'importo risultante dalle fatture originarie, ante transazione, anziché sul credito effettivamente pagato. Pertanto, si chiede come recuperare l'Iva versata in eccesso.

L'agenzia precisa che nel caso specifico:

- a) non è ammesso il recupero scomputando l'indebito versamento dai successivi versamenti Iva nell'ambito del regime della scissione dei pagamenti (risoluzione 21 dicembre 2020, n. 79/E);
- b) è possibile **presentare istanza di rimborso** ai sensi dell'art. 30-ter, co. 1, DPR n. 633/1972 entro due anni dal versamento dell'imposta non dovuta. Ciò in quanto il termine annuale di emissione della nota di credito, previsto dall'art. 26, co. 3, DPR n. 633/1972, non è spirato per colpevole inerzia del soggetto passivo, circostanza che avrebbe escluso il recupero di cui all'art. 30-ter.

IVA: gestione del servizio idrico - natura dell'operazione e sua territorialità

Rif.: Risposta Interpello, Agenzia delle Entrate 16 gennaio 2024, n. 9

Ad una società – interamente partecipata da Comuni e avente una stabile organizzazione in territorio extra-Ue – viene affidata la **gestione del servizio idrico integrato**, nonché altre attività (ad esempio, la gestione delle acque reflue). L'AdE precisa che tale operazione **si qualifica come prestazione di servizi generica**, per cui:

- a) il momento di effettuazione è fissato con il pagamento del corrispettivo (art. 6, co. 3, DPR 633/1972);
- b) le regole di territorialità sono stabilite dall'art. 7-ter, DPR 633/1972, che distingue la qualità del committente (soggetto passivo ovvero privato consumatore). Per stabilire la qualifica del committente si può far riferimento alla circolare AdE 27 ottobre 2023, n. 30/E, paragrafo 3.7.1.1. Così: a) sono sempre da considerare effettuate da soggetti passivi le prestazioni di servizi rese agli enti, alle associazioni e alle altre organizzazioni che svolgono sia attività commerciale che attività non commerciale, indipendentemente dalla riferibilità degli acquisti all'una o all'altra attività; b) si considerano sempre effettuate da soggetti passivi le prestazioni rese agli enti, alle associazioni e alle altre organizzazioni che non sono soggetti passivi, ma che sono comunque identificati ai fini Iva; c) qualora non sia possibile avere certezza della soggettività passiva del committente extra-Ue, la prestazione di servizi si considera resa a un privato consumatore e, quindi, imponibile ad Iva in Italia ai sensi del citato art. 7-ter, lettera b), DPR 633/1972.

IRPEF: attuazione della riforma fiscale

Rif.: D. Lgs. n. 216/2023, pubblicato in GU 30 dicembre 2023, n. 303

Le principali **novità** contenute nel Decreto (previsto dalla legge delega di riforma fiscale, legge 111/2023) riguardano:

- 1) la **riduzione da 4 a 3 degli scaglioni dell'Irpef** (0-28.000 ; 28.000-50.000 ; oltre 50.000 euro) a cui si applicano le relative aliquote, rispettivamente, del 23%, 35% e 43% (articolo 11 del Tuir);
- 2) la previsione di una **diminuzione delle detrazioni** (pari a 260 euro) per taluni oneri per i titolari di un reddito complessivo superiore a 50.000 euro;
- 3) il **differimento** di alcuni termini per consentire l'**adeguamento della fiscalità locale** alla nuova articolazione dell'Irpef, in vigore dal 1° gennaio 2024. Innanzitutto si prevede il differimento al 15 aprile 2024 del termine per modificare gli scaglioni e le aliquote delle addizionali regionali Irpef applicabili per il periodo d'imposta 2024 (termine ordinariamente previsto al 31 dicembre dell'anno precedente a quello cui l'addizionale si riferisce), ai sensi dell'art. 50, co. 3, D.Lgs. n. 446/1997, nonché del termine per approvare le delibere comunali per modificare gli scaglioni e le aliquote delle addizionali comunali Irpef per il periodo d'imposta 2024, in deroga all'art. 1, co. 169, L. n. 296/2006 e all'art. 172, co. 1, lett. c), D.Lgs. n. 267/2000. L'adeguamento è facoltativo, potendo gli enti locali prevedere la tassazione sulla base dei precedenti 4 scaglioni dell'Irpef;
- 4) le **detrazioni** per i **redditi di lavoro dipendente** e di taluni redditi assimilati di cui all'art. 13, co. 1, lett. a) del Tuir; in particolare, in caso di reddito complessivo non superiore a 15.000 euro, l'importo delle detrazioni è pari a 1.955 euro (uniformando la no tax area a quella prevista per i redditi da pensione), rispetto all'importo di 1.880 euro previsto per l'anno 2023;
- 5) in conseguenza alla modifica di cui al punto precedente, si prevede che le somme erogate a titolo di **trattamento integrativo** (art. 1, co. 1, D.L. n. 3/2020) siano riconosciute a favore dei contribuenti con reddito complessivo non superiore a 15.000 euro, a condizione che l'imposta lorda sia superiore all'importo della detrazione spettante ai sensi dell'art. 13 citato, diminuita dell'importo di 75 euro (cioè dell'incremento della detrazione previsto) rapportato al periodo di lavoro nell'anno;

6) nella determinazione degli acconti dovuti per i periodi d'imposta 2024 e 2025 si deve assumere, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni relative alla riduzione delle aliquote da 4 a 3 e all'innalzamento delle detrazioni.

Decreto milleproroghe 2024: differimento di termini

Rif.: D.Lgs. n. 215/2023 pubblicato in GU 30 dicembre 2023, n. 303

Il Decreto dispone la proroga:

- 1) al **31 dicembre 2024** del **divieto di invio di fatture elettroniche da parte di medici e operatori sanitari** (si tratta anche dei soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria, di cui all'articolo 10-bis, D.L. 119/2018) per prestazioni o cessioni di natura sanitaria nei confronti di persone fisiche private (effettuate al di fuori dell'esercizio di imprese, arti e professioni; cfr. art. 9-bis, co. 2, D.L. n. 135/2018 e Risposte Interpello 307/2019 e 327/2019);
- 2) di **un anno dei termini per la notifica degli atti di recupero** in scadenza tra il 31 dicembre 2023 e il 30 giugno 2024.

Contributi pubblici alle imprese: applicazione della ritenuta d'acconto

Rif.: **Risposta Interpello, Agenzia delle Entrate 12 gennaio 2024, n. 6**

La ritenuta a titolo d'acconto delle imposte nella misura del 4% non dev'essere operata sui contributi erogati alle imprese – con il vincolo di acquisire beni strumentali – con la finalità di promuovere la nascita di nuovi ecosistemi per l'innovazione al Sud (nell'ambito del "Piano nazionale per gli investimenti complementari al PNRR") di cui al DI 59/2021. Infatti, stante il disposto dell'art. 28, co. 2, DPR 600/1973, ai fini dell'applicazione della ritenuta del 4%, non rilevano i contributi corrisposti ai fini dell'acquisto di beni strumentali, definiti come contributi in «conto impianto» ai sensi dell'OIC 16, paragrafo 88, lett. a) e b).

Ai fini della distinzione tra contributi in «conto esercizio», in «conto capitale» e in «conto impianti», occorre individuare la finalità per la quale è assegnato (si veda sul punto la risoluzione AdE 22 gennaio 2010, n. 2/E). I contributi in «conto impianti», in particolare, sono erogati con il vincolo di acquisire o realizzare beni strumentali ammortizzabili e, ai fini delle imposte sui redditi, non generano né sopravvenienze né ricavi, ma rilevano in diminuzione del costo fiscalmente riconosciuto del cespite cui afferiscono.

Nel caso di specie, per quanto concerne l'erogazione del contributo a titolo di anticipo, considerato che l'istante ha verificato che l'importo dell'anticipo è risultato inferiore o pari all'importo complessivo dei beni strumentali previsti per il progetto, l'AdE ritiene che sulla somma erogata a titolo di anticipo non si applichi la ritenuta in esame.

Associazioni esenti da IRES: pubblicato l'elenco 2023

Rif.: **DM 27 novembre 2023 pubblicato in GU 11 gennaio 2024, n. 8**

Il Decreto elenca i soggetti che, per l'anno di imposta 2023, godono delle disposizioni previste dall'art. 1, co. 185, L. n. 296/2006 (Legge finanziaria 2007).

In particolare, l'elenco riguarda le associazioni senza scopo di lucro che – operando nell'ambito della realizzazione o che partecipano alle manifestazioni di interesse storico, artistico e culturale, legate agli usi ed alle tradizioni delle comunità locali – sono equiparate ai soggetti esenti da Ires ai sensi dell'articolo 74, comma 1 del Tuir.

Dopo la verifica condotta dall'AdE per la sussistenza dei requisiti formali delle associazioni, attraverso l'esame delle domande pervenute, è stato emanato il nuovo elenco, che rispetta il limite previsto dalla legge quale onere complessivo (5 milioni di euro annui).

Indennità di esproprio - indennità per deprezzamento dell'area non espropriata: regime di tassazione applicabile

Rif.: **Risposta Interpello, Agenzia delle Entrate 15 dicembre 2023, n. 476**

I chiarimenti forniti attengono al regime di tassazione previsto dall'art. 35, DPR n. 327/2001 (Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di espropriazione per pubblica utilità). In particolare, viene precisato che l'**indennità** corrisposta per il **deprezzamento dell'area non espropriata**, costituendo parte integrante dell'indennità di esproprio, deve anch'essa essere assoggettata a tassazione ai sensi del citato art. 35, non essendo ipotizzabile una distinzione fra le due tipologie di risarcimento (in tal senso anche la Risposta Interpello 669/2021, come pure la Corte di Cassazione 4264/2021 e 6926/2016).

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 33, Dpr 327/2001 «Nel caso di esproprio parziale di un bene unitario, il valore della parte espropriata è determinato tenendo conto della relativa diminuzione di valore» (Corte di Cassazione, Sezioni Unite, 23 gennaio 2017, n. 1643; si vedano anche Corte di Cassazione 7 ottobre 2016, n. 20241 e 6 luglio 2023, n. 19144).

Pertanto, sia le somme destinate all'indennità di esproprio sia quelle erogate per il deprezzamento residuo dell'area non espropriata sono assoggettate alla **ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 20%**. Resta fermo il diritto del contribuente di **optare**, in sede di dichiarazione dei redditi, per la **tassazione ordinaria**, facendo rientrare tali redditi tra le plusvalenze di cui all'art. 67, co. 1, lett. b), del Tuir e scomputando la ritenuta operata che, di conseguenza, assume natura di acconto.

Aiuti de minimis: innalzamento del tetto massimo

Regolamenti Ue 2831 e 2832 del 2023 GUUE 15 dicembre 2023, serie L

Circa l'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, in relazione agli aiuti de minimis, è stato innalzato il tetto massimo degli aiuti concedibili. Le nuove soglie operano dal 1° gennaio 2024 e fino al 31 dicembre 2030.

Nello specifico, viene stabilito che **l'importo massimo di aiuti de minimis che un'impresa può ricevere, nell'arco di 3 anni, da uno Stato membro non può superare la soglia di 300mila euro** (quella precedente era di 200mila euro). Qualora l'impresa unica fornisse Servizi d'interesse economico generale (SGEI), la soglia non deve superare i 750mila euro nel triennio (la soglia precedente era di 500mila euro).

BILANCIO PREVISIONALE 2024-2026: differimento del termine per la deliberazione

Rif.: DM Interno 22 dicembre 2023, pubblicato in GU 30 dicembre 2023, n. 303

Il decreto stabilisce il **differimento al 15 marzo 2024** del termine per la deliberazione dell'approvazione del bilancio di previsione 2024/2026 da parte degli enti locali (ai sensi degli artt. 151 e 163, D.Lgs. n. 267/2000 - Tuel). Fino a tale data gli enti locali sono autorizzati all'esercizio provvisorio del bilancio.