Wolters Kluwer

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

Torna al libro

CEDAM IPSOA UTET GIURIDICA il fisco ALTALEX

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

IPSOA

GUIDA ALLA FATTURAZIONE 2023

1

CICLO ATTIVO

- Fatture elettroniche: differimento del versamento dell'imposta di bollo
- Variazioni in diminuzione: chiarimenti Agenzia delle entrate, quadro riassuntivo
- Prestazioni di accesso a manifestazioni scientifiche, culturali, artistiche e sportive

CICLO PASSIVO

- Frode fiscale: indetraibilità IVA e consapevolezza dell'acquirente

DOGANE E TERRITORIO

- Bollette doganali: il prospetto di riepilogo è idoneo per assolvere gli obblighi fiscali

GESTIONE CONTABILE E PROCESSI

- Registri IVA: sufficiente l'aggiornamento con sistemi elettronici
- Omessa fatturazione: escluso il cumulo giuridico per la mancata regolarizzazione
- Nota di variazione ammessa anche per l'amministrazione straordinaria grandi imprese

Anno XVI, Gennaio 2023, 1 - Direzione e Redazione: Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

00261100
5 000002 611001

Wolters Kluwer

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

BUSINESS PLAN IN EXCEL

di Antonio Ferrandina, Fabrizio Carriero

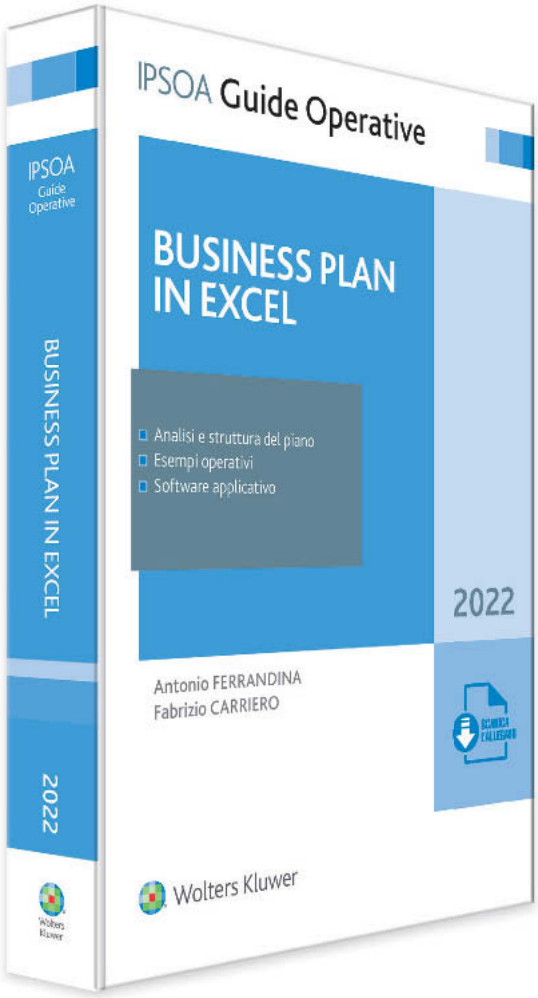
€ 70

Cod. 00256101

Fornisce un supporto metodologico completo per:

- **approfondire** le **tematiche economico-aziendali** sottese e connesse allo **studio di fattibilità**
- utilizzare un corredo di **strumenti** immediatamente implementabili nella propria **attività di planning**.

Con software applicativo digitale per realizzare operativamente il piano di fattibilità.



Y76NICL

ACQUISTALO SUBITO

- on line su shop.wki.it
- info.commerciali@wki.it
- Rivolgiti al tuo consulente editoriale
- Nelle migliori librerie

Wolters Kluwer
When you have to be right

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

SOMMARIO

CICLO **ATTIVO**

Fatture elettroniche: differimento del versamento dell'imposta di bollo
di Marco Peirolo 5

Variazioni in diminuzione: chiarimenti Agenzia delle entrate, quadro riassuntivo
di Gian Mario Camisasca 12

Prestazioni di accesso a manifestazioni scientifiche, culturali, artistiche e sportive
di Barbara Bissacco 16

CICLO **PASSIVO**

Frode fiscale: indetraibilità IVA e consapevolezza dell'acquirente
di Marco Bargagli 22

DOGANE e **TERRITORIO**

Bollette doganali: il prospetto di riepilogo è idoneo per assolvere gli obblighi fiscali
di Giovanna Greco 28

GESTIONE CONTABILE e **PROCESSI**

Registri IVA: sufficiente l'aggiornamento con sistemi elettronici
di Federico Gavioli 31

Omessa fatturazione: escluso il cumulo giuridico per la mancata regolarizzazione
di Ciro Cesarano 34

Nota di variazione ammessa anche per l'amministrazione straordinaria grandi imprese
di Fabio Varchetta 40

SCADENZARIO

1° Gennaio - 15 Febbraio 2023 47

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

NOVITÀ
- Legge di Bilancio 2023: cosa cambia per gli adempimenti legati alla fatturazione?

FATTURAZIONE ELETTRONICA
- E-fattura negli scambi di beni con San Marino

IL PUNTU SU
- Regime delle piccole imprese e acquisti intracomunitari: chiarimenti dall'Agenzia delle Entrate

IL CASO DEL MESE
- Fattura del general contractor: può precedere quella del professionista?
- Omaggi di beni a clienti nazionali ed esteri
- Triangolazioni extra-UE e rapporti con il Regno Unito post Brexit
- Riorganizzazione societaria: i profili IVA in caso di stabile organizzazione
- Escluso il mandato con rappresentanza per il rimborso IVA dovuto ai viaggiatori extracomunitari

GUIDA ALLA FATTURAZIONE

EDITRICE
Wolters Kluwer Italia S.r.l.
Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

INDIRIZZO INTERNET:
La Rivista è consultabile on-line all'indirizzo
www.edicolaprofessionale.com/guidafatturazione

DIRETTORE RESPONSABILE
Giulietta Lemmi

REDAZIONE
Matteo Ferrara; Paola Boniardi

REALIZZAZIONE GRAFICA
Wolters Kluwer Italia Srl

FOTOCOMPOSIZIONE
Integra Software Services Pvt. Ltd.

PUBBLICITÀ:

Wolters Kluwer

E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), Italia

Autorizzazione del Tribunale di Milano
n. 617 del 9 ottobre 2007

REDAZIONE
Per informazioni in merito
a contributi, articoli ed argomenti trattati
scrivere o telefonare a:

IPSOA Redazione GUIDA ALLA FATTURAZIONE

Casella Postale 12055 - 20120 Milano
telefono (02) 82476.085
e-mail: rivista.guidafatturazione.ipsoa@wki.it

AMMINISTRAZIONE
Per informazioni su gestione abbonamenti,
numeri arretrati, cambi d'indirizzo, ecc.

scrivere o telefonare a:

IPSOA Servizio Clienti
Casella postale 12055 – 20120 Milano
telefono (02) 824761
telefax (02) 82476.799

Iscritta nel Registro Nazionale della Stampa
con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991
Iscrizione al R.O.C. n. 1702

DISTRIBUZIONE
Vendita esclusiva per abbonamento

ABBONAMENTI
Gli abbonamenti hanno durata annuale rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 90 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia S.r.l. Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI).
Servizio clienti: tel. 02 824761
e-mail: servizio.clienti@wolterskluwer.com
www.serviziocliente.wki.it

Abbonamento annuale Italia - Estero: Euro 190,00 + IVA (solo per Italia)

MODALITÀ DI PAGAMENTO
Versare l'importo sul C/C/P n. 583203 intestato a WKI s.r.l. Gestione incassi - Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

oppure

Inviare assegno bancario/circolare non trasferibile intestato a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Indicare nella causale del versamento il titolo della rivista e l'anno di abbonamento

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita.
Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia S.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016.
L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. – Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 – 20142 Milano (MI).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Novità

Fatture elettroniche: differimento del versamento dell'imposta di bollo

di **Marco Peirolo** - *Dottore commercialista in Torino*

Il Decreto Semplificazioni, tra le altre novità, ha previsto che, per le **fatture elettroniche emesse** dal **1° gennaio 2023**, la **soglia monetaria** fissata per il **differimento**, senza applicazione di sanzioni e interessi, del **versamento** dell'**imposta di bollo** è innalzata da 250 euro a **5.000 euro**.
Dal 1° gennaio 2023, quindi:

- se l'ammontare dell'imposta di bollo complessivamente dovuta sulle fatture elettroniche emesse nel primo trimestre dell'anno non è superiore a 5.000 euro, in luogo della scadenza ordinaria, fissata al 31 maggio, è possibile procedere al pagamento entro il 30 settembre, che coincide con il termine previsto per il versamento dell'imposta relativa al secondo trimestre;
- se, invece, l'imposta di bollo dovuta nei primi due trimestri dell'anno non è superiore a 5.000 euro, il pagamento può essere ulteriormente differito al 30 novembre, che rappresenta il termine previsto per il versamento dell'imposta relativa al terzo trimestre.

Al fine di un'analisi più completa di questo adempimento, si presentano di seguito le regole, le procedure e i termini previsti in materia, alla luce, appunto, delle ultime novità appena accennate.

Operazioni soggette all'imposta di bollo

Regole generali

Sono soggette all'imposta di bollo, in misura pari a **2 euro**, le **fatture** relative a operazioni **non** soggette a **IVA**, sempreché d'**importo superiore** a **77,47 euro**. In particolare, l'imposta di bollo si applica alle operazioni (art. 13 della Tariffa, Parte I, allegata al D.P.R. n. 642/1972):

- escluse dal campo di applicazione dell'IVA per carenza dei presupposti impositivi;
- esenti da IVA ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972;
- non imponibili IVA ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972;
- non imponibili IVA ai sensi dell'art. 8-*bis* del D.P.R. n. 633/1972, con eccezione delle fatture emesse nei confronti degli armatori per l'imbarco sulle navi di provviste e dotazioni di bordo, in quanto atti inerenti a operazioni tendenti alla realizzazione dell'esportazione di beni (note Ministero delle Finanze 1° agosto 1973, n. 415755 e 4 ottobre 1984, n. 311654, C.M. 11 aprile 1973, n. 233-316/30819/8);
- escluse dalla base imponibile IVA ai sensi dell'art. 15 del D.P.R. n. 633/1972.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Le fatture emesse a fronte di più operazioni, i cui corrispettivi in parte non sono assoggettati ad IVA, scontano l'imposta di bollo nel caso in cui la somma di uno o più componenti dell'intero corrispettivo fatturato non assoggettato a IVA sia superiore a 77,47 euro (risoluzione dell'Agenzia delle entrate 3 luglio 2001, n. 98).

Deroghe

Non **sono soggette** all'**imposta di bollo** le fatture relative alle operazioni:

- non imponibili IVA ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), b) e b-*bis*), del D.P.R. n. 633/1972;
- non imponibili IVA ai sensi dell'art. 41 del D.L. n. 331/1993;
- non imponibili IVA ai sensi dell'art. 9, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, se diretti a realizzare l'esportazione di beni (nota Ministero delle Finanze 6 giugno 1978, n. 290586).

Dal quadro normativo e interpretativo sopra esposto si desume che le fatture che indicano il pagamento di corrispettivi relativi a **operazioni assoggettate a IVA** sono **esenti** dall'imposta di **bollo**, mentre sono soggette all'imposta di bollo, nella misura di 2 euro, solo se, oltre a indicare i corrispettivi che si riferiscono alle operazioni assoggettate a IVA, attestano pagamenti esclusi dalla base imponibile IVA per un ammontare superiore a 77,47 euro (risposta a interpello dell'Agenzia delle entrate 10 gennaio 2022, n. 7).

Imposta di bollo sulle fatture elettroniche

L'Agenzia delle entrate elabora, per ogni trimestre, le fatture elettroniche trasmesse al Sistema di Interscambio (SdI) che non hanno subito "scarto", per determinare se su tali fatture è stato indicato correttamente l'assoggettamento all'imposta di bollo.

Integrazione

Se sono state emesse fatture elettroniche che configurano i presupposti per l'assoggettamento a tale imposta, ma non contengono la relativa indicazione, l'Agenzia le evidenzia al soggetto che le ha emesse, vale a dire:

- il cedente/prestatore; ovvero
- nel caso di autofatture per regolarizzazione di operazioni, il cessionario/committente.

In esito a questa elaborazione, all'interno del portale "Fatture e corrispettivi", sono messi a disposizione due elenchi contenenti gli estremi delle fatture elettroniche emesse nel trimestre di riferimento:

- l'elenco A (non modificabile), che contiene gli estremi delle fatture correttamente assoggettate all'imposta di bollo (campo valorizzato a "SI" nel *file* XML contenente la fattura elettronica);
- l'elenco B (modificabile), che contiene gli estremi delle fatture che presentano i requisiti per l'assoggettamento all'imposta di bollo, ma che non riportano l'indicazione prevista (campo non presente nel *file* XML contenente la fattura elettronica).

Portale "Fatture e corrispettivi": elenco A (non modificabile)

L'elenco A contiene gli elementi identificativi delle fatture elettroniche ordinarie e semplificate, emesse verso i privati e verso le Pubbliche amministrazioni, nelle quali il **cedente/prestatore** ha indicato l'**assolvimento** dell'**imposta di bollo**. Tale indicazione viene rilevata dalla valorizzazione a "**SI**" del campo "**Bollo virtuale**" (2.1.1.6.1 nel tracciato *record*

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

della fattura ordinaria e 2.1.1.5 del tracciato *record* della fattura semplificata) all'interno del ***file* XML** contenente la **fattura** elettronica emessa.
L'elenco A viene messo a disposizione del contribuente e del suo intermediario delegato all'interno del portale "Fatture e corrispettivi" e non può essere modificato. L'intermediario deve essere in possesso della delega al servizio di "Consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici" o della delega al servizio di "Consultazione dei dati rilevanti ai fini IVA".

Portale "Fatture e corrispettivi": elenco B (modificabile)

L'elenco B contiene gli elementi identificativi delle fatture elettroniche ordinarie e semplificate, emesse verso i privati (soggetti IVA e consumatori finali) e verso le Pubbliche amministrazioni, nelle quali il **cedente/prestatore non** ha **indicato** l'**assolvimento** dell'imposta di **bollo**, ma per le quali viene rilevato l'**obbligo** di tale **assolvimento**.
Si tratta delle fatture che soddisfano, allo stesso tempo, le seguenti condizioni:

1) la somma degli importi delle operazioni presenti risulta maggiore di 77,47 euro. A questo fine, vengono considerati tutti gli importi presenti nei campi "Prezzo totale" (2.2.1.11) del *file* XML della fattura ordinaria e "Importo" (2.2.2) del *file* XML della fattura semplificata;
2) è stato valorizzato il campo "Natura" con uno dei codici:
- N2.1 e N2.2 (operazioni non soggette a IVA);
- N3.5 e N3.6 (operazioni non imponibili IVA);
- N4 (operazioni esenti IVA);
3) non è presente l'indicazione della codifica prevista per i casi di non assoggettamento all'imposta di bollo. Tale indicazione deve essere, infatti, riportata per operazioni che, seppur formalmente rientranti nel campo applicativo dell'imposta di bollo, non devono esservi assoggettate per specifica disposizione normativa. Per segnalare la circostanza all'Agenzia delle entrate, l'operazione deve riportare (riga della fattura) - nel campo "Tipo dato" (2.2.1.16.1) presente nel blocco "Altri dati gestionali" - uno dei seguenti valori:
- "NB1", se si tratta di un documento assicurativo per il quale l'imposta di bollo è assorbita nell'imposta sulle assicurazioni;
- "NB2", se si tratta di un documento emesso da un soggetto appartenente al Terzo settore;
- "NB3", se si tratta di un documento tra la banca e il cliente correntista per il quale l'imposta di bollo è assorbita nell'imposta di bollo addebitata sull'estratto conto.

Non assoggettamento all'imposta di bollo

Il blocco "**Altri dati gestionali**" è presente nel **tracciato *record*** della sola **fattura ordinaria**. Pertanto, i soggetti interessati a indicare il non assoggettamento al bollo di una o più operazioni devono obbligatoriamente - almeno limitatamente a tali operazioni - emettere una fattura ordinaria.

Fatture elettroniche escluse

Sono escluse le fatture elettroniche aventi tipo documento:

- TD16 - integrazione fattura *reverse charge* interno;
- TD17 - integrazione/autofattura per acquisto di servizi dall'estero;
- TD18 - integrazione per acquisto di beni intracomunitari;
- TD19 - integrazione/autofattura per acquisto di beni (art. 17, comma 2, D.P.R. n. 633/1972);
- TD20 - autofattura per regolarizzazione (art. 6, commi 8 e 9-*bis*, D.Lgs. n. 471/1997 e art. 46, comma 5, D.L. n. 331/1993).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Vengono escluse, inoltre, le fatture elettroniche nelle quali il campo "Regime fiscale" contiene uno dei seguenti valori:

- RF05 - vendita sali e tabacchi (art. 74, comma 1, D.P.R. n. 633/1972);
- RF06 - commercio di fiammiferi (art. 74, comma 1, D.P.R. n. 633/1972);
- RF07 - editoria (art. 74, comma 1, D.P.R. n. 633/1972);
- RF08 - gestione servizi di telefonia pubblica (art. 74, comma 1, D.P.R. n. 633/1972);
- RF09 - rivendita di documenti di trasporto pubblico e di sosta (art. 74, comma 1, D.P.R. n. 633/1972);
- RF10 - intrattenimenti, giochi e altre attività (art. 74, comma 6, D.P.R. n. 633/1972);
- RF11 - agenzie viaggi e turismo (art. 74-*ter*, D.P.R. n. 633/1972).

Autofatture

I dati delle autofatture (**tipo documento "TD20"**) contenenti l'assolvimento dell'imposta di bollo, emesse dal cessionario/committente per la regolarizzazione di operazioni per le quali non ha ricevuto dal cedente/prestatore la relativa fattura, vengono **riportati** nel **solo elenco B** del **cessionario/committente**.
Anche l'elenco B viene messo a disposizione del contribuente e del suo intermediario delegato all'interno del portale "Fatture e corrispettivi" e può essere modificato dall'utente.

Consultazione e variazione delle fatture soggette a imposta di bollo

Gli **elenchi A e B** di ogni soggetto IVA che ha emesso fatture elettroniche sono messi **a disposizione** dell'**Agenzia delle entrate** nell'area riservata del portale "Fatture e corrispettivi" **entro** il giorno **15** del **primo mese successivo** ad ogni trimestre.

Modifiche agli elenchi

Il contribuente può modificare l'elenco B indicando quali fatture, di quelle selezionate, non realizzano i presupposti per l'applicazione dell'imposta di bollo e aggiungendo gli estremi identificativi delle fatture elettroniche che, invece, devono essere assoggettate ma non sono presenti in nessuno dei due elenchi.
Le modifiche ai due elenchi devono essere effettuate **entro** l'**ultimo giorno** del **mese successivo** al **trimestre di riferimento** e, per quanto riguarda il secondo trimestre, il termine del 31 luglio slitta al 10 settembre.
Il soggetto IVA o il suo intermediario delegato possono effettuare le modifiche all'elenco B:

- in modalità "puntuale", attraverso la procedura *web* disponibile nell'area riservata del portale "Fatture e corrispettivi", che consente di operare direttamente sulla tabella contenente gli estremi delle fatture presenti nell'elenco B;
- in modalità "massiva", procedendo, nell'area riservata del portale "Fatture e corrispettivi", allo scarico (*download*) di un *file* XML - o più *file* XML nel caso di un numero elevato di fatture - contenente gli estremi delle fatture presenti nell'elenco B e al successivo caricamento (*upload*) del *file* XML contenente i dati e le modifiche e/o integrazioni apportate. In tal caso, l'Agenzia delle entrate elabora il *file* XML contenente i dati modificati e restituisce all'utente l'esito dell'elaborazione, indicando le fatture eventualmente scartate e i relativi motivi. Se il *download* dell'elenco B avviene in più *file* XML e se ne modifica uno solo, sarà sufficiente caricare solo il *file* XML modificato o anche caricare con un unico *file* XML le sole modifiche e/o integrazioni da apportare all'elenco B. L'elenco B può essere modificato più volte entro il termine previsto e, dal canto suo, l'Agenzia delle entrate procede al calcolo dell'imposta di bollo dovuta per il trimestre sulla base dell'ultima modifica trasmessa.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Nel caso in cui il contribuente versi l'imposta di bollo per il trimestre entro la scadenza per la modifica dell'elenco B, successivamente al versamento viene **inibita** la **possibilità** di **ulteriore modifica** dell'elenco.

Chiarimenti Agenzia delle entrate

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate, al termine del periodo utile per effettuare le variazioni all'elenco B, le fatture elettroniche che risultano ricomprese riportano l'annotazione dell'assolvimento dell'imposta di bollo e tale informazione viene messa a disposizione nella **scheda di dettaglio** della **fattura elettronica** consultabile nell'**area riservata** del portale "**Fatture e corrispettivi**". Tale annotazione può essere visualizzata dal contribuente o da un suo intermediario delegato nel dettaglio della fattura nell'area riservata del portale "Fatture e corrispettivi". Se necessaria, il contribuente può richiedere l'attestazione, prodotta in formato pdf/a, dell'assolvimento dell'imposta di bollo per una determinata fattura.

Schema di sintesi

Periodo di riferimento	Termine di integrazione	Termine di variazione dati	Termine di comunicazione imposta dovuta	Termine di versamento
I trimestre	15 aprile	30 aprile	15 maggio	31 maggio
II trimestre	15 luglio	10 settembre	20 settembre	30 settembre
III trimestre	15 ottobre	31 ottobre	15 novembre	30 novembre
IV trimestre	15 gennaio	31 gennaio	15 febbraio	28 febbraio

Versamento dell'imposta di bollo e controlli

Sulla base dei dati presenti negli elenchi A e B (quest'ultimo nella versione modificata entro i termini dal contribuente), l'Agenzia delle entrate procede al calcolo dell'imposta di bollo dovuta per il trimestre di riferimento e ne evidenzia l'importo nell'area riservata del portale "Fatture e corrispettivi" entro il giorno 15 del secondo mese successivo alla chiusura del trimestre. Per il secondo trimestre, tale data slitta al 30 settembre.

Eccezione

In via di eccezione:

- se l'ammontare dell'imposta di bollo complessivamente dovuta sulle fatture elettroniche emesse nel primo trimestre dell'anno non è superiore a 250 euro, in luogo della scadenza ordinaria, fissata al 31 maggio, è possibile procedere al pagamento entro il 30 settembre, che coincide con il termine previsto per il versamento dell'imposta relativa al secondo trimestre;
- se, invece, l'imposta di bollo dovuta nei primi due trimestri dell'anno non è superiore a 250 euro, il pagamento può essere ulteriormente differito al 30 novembre, che rappresenta il termine previsto per il versamento dell'imposta relativa al terzo trimestre.

L'art. 3, commi 4 e 5, del D.L. n. 73/2022 ha modificato l'art. 6, comma 2, del D.M. 17 giugno 2014, stabilendo che, per le fatture elettroniche emesse dal 1° gennaio 2023, la soglia monetaria prevista per il differimento, senza applicazione di sanzioni e interessi, del versamento dell'imposta di bollo è innalzata da 250 euro a 5.000 euro.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Di conseguenza, dal 1° gennaio 2023:

- se l'ammontare dell'imposta di bollo complessivamente dovuta sulle fatture elettroniche emesse nel primo trimestre dell'anno non è superiore a 5.000 euro, in luogo della scadenza ordinaria, fissata al 31 maggio, è possibile procedere al pagamento entro il 30 settembre, che coincide con il termine previsto per il versamento dell'imposta relativa al secondo trimestre;
- se, invece, l'imposta di bollo dovuta nei primi due trimestri dell'anno non è superiore a 5.000 euro, il pagamento può essere ulteriormente differito al 30 novembre, che rappresenta il termine previsto per il versamento dell'imposta relativa al terzo trimestre.

Schema di sintesi

Periodo di riferimento	Termine di versamento
I trimestre	- 31 maggio, se l'ammontare dell'imposta di bollo complessivamente dovuta sulle fatture elettroniche emesse nel primo trimestre dell'anno è superiore a 250 euro - 30 settembre, se l'ammontare dell'imposta di bollo complessivamente dovuta sulle fatture elettroniche emesse nel primo trimestre dell'anno non è superiore a 250 euro (5.000 euro dal 2023)
II trimestre	30 settembre
III trimestre	30 novembre, che coincide anche con il termine di versamento dell'imposta di bollo dovuta nei primi due trimestri dell'anno se non è superiore a 250 euro (5.000 euro dal 2023)
IV trimestre	28 febbraio

Modalità pagamento

Il pagamento viene eseguito semplicemente **indicando** sull'apposita funzionalità *web* del portale "Fatture e corrispettivi" l'**IBAN** corrispondente al conto corrente intestato al contribuente, sul quale viene così addebitato l'importo dell'imposta di bollo dovuta.
Nel caso di ritardo rispetto alla scadenza prevista, la procedura *web* calcola e consente il pagamento della sanzione e degli interessi previsti per il **ravvedimento operoso**.
In alternativa, il contribuente può versare l'importo dovuto tramite **Mod. F24**, da presentarsi in **modalità telematica**.

Codici tributo

I codici tributo da utilizzare sono i seguenti:

- 2521 - Imposta di bollo sulle fatture elettroniche - primo trimestre;
- 2522 - Imposta di bollo sulle fatture elettroniche - secondo trimestre;
- 2523 - Imposta di bollo sulle fatture elettroniche - terzo trimestre;
- 2524 - Imposta di bollo sulle fatture elettroniche - quarto trimestre;

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

- 2525 - Imposta di bollo sulle fatture elettroniche - sanzioni;
- 2526 - Imposta di bollo sulle fatture elettroniche - interessi.

Consultazione

La funzionalità *web* dedicata al pagamento dell'imposta di bollo consente la consultazione dei **versamenti eseguiti** per i trimestri e delle rispettive **ricevute di elaborazione**.

Versamento omesso o carente: comunicazione Agenzia delle entrate

Nel caso di versamento dell'imposta di bollo omesso o carente rispetto all'importo dovuto o tardivo rispetto alla scadenza, l'Agenzia delle entrate trasmette al contribuente una comunicazione telematica all'**indirizzo** di **posta elettronica certificata** presente nell'**elenco INI-PEC** (Indice nazionale degli indirizzi di PEC), nella quale indica l'importo dovuto per:

- l'imposta di bollo;
- la sanzione del 30%, ridotta ad 1/3;
- gli interessi.

Entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione, il **contribuente** o il suo **intermediario** possono fornire **chiarimenti** in merito ai versamenti.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il punto su

Variazioni in diminuzione: chiarimenti Agenzia delle entrate, quadro riassuntivo

di **Gian Mario Camisasca** - *Revisore contabile*

Regole di riferimento

La profonda riforma apportata all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 dal c.d. Decreto Sostegni *bis* (D.L. n. 73/2021) avrebbe dovuto chiare tutte le tematiche in tema di variazioni in diminuzione a seguito di determinati eventi (ed almeno in tema di procedure concorsuali così è stato, ancorché purtroppo solo per quelle avviate a far tempo dal 26 maggio 2021), purtroppo altri dubbi sono, però, nel frattempo emersi. Bene ha fatto, dunque, l'Agenzia delle entrate ad intervenire in materia in questi ultimi mesi attraverso due risposte a interpello (n. 386/2022 e n. 485/2022).
L'art. 26 si sviluppa su una serie di commi abbastanza complessi, ma per meglio comprendere la portata dei due interventi dell'Agenzia delle entrate ci si può concentrare solo su alcuni di essi.

Comma 2, art. 26, Decreto IVA

Il comma 2, dell'art. 26, del D.P.R. n. 633/1972, si occupa della possibilità di emettere un documento (nota credito) che permetta al cedente/prestatore di poter detrarre l'imposta addebitata al cessionario/committente quando una volta emessa e registrata la fattura attiva, l'operazione venga meno, anche parzialmente, ovvero se ne riduca l'imponibile a seguito:

- di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili (c.d. inadempimento con risoluzione giudiziale);
- in conseguenza dell'applicazione di abbuoni, sconti, previsti contrattualmente (c.d. inadempimento con risoluzione di diritto).

In questi casi, la **detrazione** può essere esercitata **al più tardi** con la **dichiarazione** relativa all'**anno** in cui l'**evento** si sia **verificato** e, quindi, entro lo stesso periodo è possibile emettere la **nota di variazione** (art. 19, comma 1, del medesimo decreto).
Non è necessario un formale atto di accertamento negoziale o giudiziale per l'emissione della nota di variazione (Cass. n. 15696/2002).

Comma 3

Quanto sopra enunciato, però, ha un limite temporale per due specifiche situazioni. Non può più essere applicata dopo il decorso di un anno dall'effettuazione dell'operazione, qualora gli eventi sopra indicati si verifichino in dipendenza di:

- sopravvenuto accordo tra le parti (compreso l'accordo transattivo);

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

- rettifica di inesattezze nella fatturazione conseguenti a indicazione in fattura di corrispettivi o imposte in misura superiore al vero.

Invece, in caso di fatturazioni connesse a **operazioni inesistenti**, si è in presenza di frode, e pertanto **non** è **ammessa variazione** a rettifica.

Comma 3-bis

Quanto indicato al comma 2 trova applicazione in caso di **mancato pagamento**, anche parziale, da parte del committente/cessionario:

- a partire dalla data in cui l'inadempiente viene assoggettato a una procedura concorsuale, anche senza insinuazione nel passivo (circolare Agenzia delle entrate n. 20/E/2021), con possibilità di poter emettere la nota di variazione in diminuzione sin dall'apertura della procedura e indipendentemente dal suo esito. Il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa di fallimento o dal provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa, ecc.;
- a seguito di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose. Al fine di comprendere quando una procedura esecutiva individuale si considera infruttuosa, occorre esaminare il comma 12 dell'art. 26.

Comma 5-bis

Se **successivamente** agli eventi di cui al comma 3-*bis*, il **corrispettivo** viene comunque **pagato** in tutto o in parte:

- il cedente/prestatore: deve emettere una fattura in aumento a ripristino;
- il cessionario/committente che nel frattempo abbia provveduto a registrare la nota di variazione ha diritto a portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione in aumento.

Comma 9

In presenza di **contratti** a **esecuzione continuata** o **periodica** (generalmente trattasi di forniture di energia, servizi telefonici o televisivi e simili), se il cliente (abbonato) è moroso nel pagamento, il fornitore può recuperare l'imposta che aveva anticipato all'Erario con l'emissione della fattura o bolletta, applicando il comma 2 sopra citato (risoluzione giudiziale oppure di diritto) senza dover avviare una procedura esecutiva a partire dalla prima fattura non pagata sebbene il fornitore abbia comunque adempiuto alla fornitura del servizio contrattualmente previsto.

Risposta a interpello n. 386/2022

Contratti a esecuzione continuata o periodica

Di fronte alla richiesta di chiarimenti in tema di contratti ad esecuzione continuata o periodica nei quali sia specificata la possibilità di **risoluzione unilaterale**, l'Agenzia delle entrate ribadisce il concetto che la facoltà di **emissione** di una **nota di credito** sussiste solo per quelle **operazioni già fatturate** ed eseguite relativamente alle quali il **cliente** sia risultato **insolvente** (Agenzia delle entrate, principio di diritto n. 13/2019). In sostanza, la presenza di una clausola risolutiva espressa (mancato pagamento - *ex* art. 1456, c.c. - oppure scadenza del termine intimato in forma scritta dal fornitore - *ex* art. 1454, c.c.) costituisce il presupposto formale per l'emissione e registrazione della nota di variazione in diminuzione a far tempo dalla prima fattura rimasta insoluta. In ogni caso, la risoluzione effettiva del contratto deve

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

essere preceduta da una dichiarazione al cliente moroso (diffida) di voler far valere la citata clausola. L'esercizio concreto del diritto alla detrazione resta ancorato alle regole di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972 citato (in particolare: sua annotazione nel registro degli acquisti).

Alternatività variazione in diminuzione di diritto/avvio procedura concorsuale o esecutiva

L'Agenzia sottolinea che la variazione in diminuzione *ex* commi 2 e 9 dell'art. 26 rappresenta una facoltà (si noti che la "facoltà" di emissione di una nota di variazione in diminuzione appare in contrasto con l'art. 90 della Direttiva UE 2006/112/CE, ove, invece, l'emissione di detta nota è obbligatoria) riconosciuta al creditore. Egli, infatti, può rinunciare a detto beneficio, magari perché ritenuto un'iniziativa poco proficua, scegliendo, invece, l'avvio di una procedura concorsuale o esecutiva, ed operare la variazione in diminuzione alle condizioni stabilite dal comma 12.
L'emissione di una nota di credito è sempre un'azione facoltativa, generale e non solo limitata ai contratti ad esecuzione continuata o periodica.
L'emissione della nota di credito a seguito di inadempimento (giudiziale o di diritto) e l'avvio di una procedura concorsuale o esecutiva sono due **forme alternative**.
Pertanto, il creditore che, pur in presenza di una clausola risolutiva espressa, non volesse ricorrere immediatamente alla risoluzione contrattuale per inadempimento del debitore, può avviare:

a) una procedura concorsuale ove il presupposto formale per l'emissione della nota di credito prende avvio dalla data in cui il cliente moroso vi è stato assoggettato;
b) un'azione esecutiva individuale, attendendo, però, l'esito infruttuoso della procedura, avendo di fatto rinunciato a valersi della clausola contrattuale della risoluzione espressa.

Modalità di recupero giudiziale del credito verso società di persone e di capitale

Viene anche osservato che, a seguito di **avvio** di **azioni esecutive** a carico:

- dei soci illimitatamente responsabili (società di persone), il creditore oltre alla possibilità di emissione di nota di credito, può intraprendere azioni anche contro i soci illimitatamente responsabili;
- della società di capitali, qualora risultasse infruttuosa l'esecuzione, si può effettuare azione anche a carico del garante del debito.

Inoltre, in relazione al creditore che incassi delle somme **indistintamente** imputabili a **spese legali**, **interessi** e **accessori** per il residuo capitale, tutti questi importi sono **riconducibili** al **corrispettivo non percepito** e, pertanto, oggetto di **specifiche fatture** da emettere nei confronti dell'originario debitore al momento dell'incasso.
Lo stesso ragionamento è valido anche nel caso di risoluzione di diritto a seguito di applicazione della clausola risolutiva espressa.

Riconoscimento dell' inadempimento a seguito di accordo transattivo

L'Agenzia esamina anche l'ipotesi di risoluzione e il riconoscimento dell'inadempimento a seguito ad un accordo transattivo. Questo, ad avviso dell'Agenzia, è da inquadrare comunque nell'ambito degli accordi sopravvenuti tra le parti *ex* comma 3. Di conseguenza, la **variazione** deve essere compiuta **entro un anno** dall'**effettuazione** dell'**operazione** imponibile. L'importo della nota di credito sarà pari alla somma oggetto di rinuncia all'incasso per effetto dell'accordo transattivo, ripartita proporzionalmente tra imponibile e imposta.

Risposta a interpello n. 485/2022

In via preliminare, l'Agenzia delle entrate ribadisce che il cedente/prestatore rimasto insoddisfatto **non** deve **più attendere** l'eventuale **esito infruttuoso** della **procedura**

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

concorsuale, conseguentemente, la detrazione dell'imposta non incassata non gli risulta preclusa neanche nel caso che non abbia effettuato l'insinuazione al passivo del credito corrispondente (circolare Agenzia delle entrate n. 20/E/2021) ed anche in assenza dell'accettazione del curatore.
Inoltre, e purché la nota di credito sia stata emessa entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione, l'imposta detratta confluirà nella relativa liquidazione periodica o, al più tardi, nella dichiarazione annuale IVA di riferimento.
Sul versante del **cessionario/committente** soggetto passivo d'imposta, una volta annotata sul registro degli acquisti la fattura originaria, lo stesso è **obbligato** a **registrare** la **variazione**, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa (comma 5, primo periodo).
Per altro, tale **obbligo** di annotazione **non sussiste** nel caso di **procedure concorsuali** o decreto che **omologa** un **accordo** di **ristrutturazione** dei **debiti**, ecc. (comma 5 secondo periodo). Esonerando la disposizione dall'obbligo di registrazione ne consegue che il curatore o commissario è altresì esonerato dal versamento della relativa imposta.
Viene chiarito, inoltre che qualora il cessionario/prestatore non abbia emesso la nota di credito alla data dell'apertura della procedura concorsuale, può, **comunque**, **insinuarsi nel passivo** e poter **recuperare** l'**imposta** al termine della procedura esecutiva rimasta infruttuosa.
Vale la pena rammentare che la nota di credito emessa a seguito di mancato pagamento a causa di procedure concorsuali deve comprendere sia l'imponibile, sia l'imposta. Conseguentemente, non è possibile emettere nota di variazione per la sola IVA, ossia un documento che provveda a rettificare solo l'imposta e non la corrispondente base imponibile. Ovviamente, l'aliquota d'imposta della nota di credito rimane quella del documento originario anche se nel frattempo essa sia variata in più o in meno.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Regole di fatturazione

Prestazioni di accesso a manifestazioni scientifiche, culturali, artistiche e sportive

di **Barbara Bissacco**

Casistica

Regola generale

Il Decreto IVA prevede una regola generale per stabilire la territorialità IVA delle **prestazioni di servizio**. Per i servizi generici resi nei confronti di un soggetto passivo IVA, tali prestazioni si considerano effettuate nel luogo in cui è stabilito il committente; invece, per i servizi resi nei confronti di un soggetto non passivo IVA (consumatore finale), le prestazioni si considerano effettuate nel luogo in cui è stabilito il prestatore (art. 7-*ter*, D.P.R. n. 633/1972).

Deroghe

Tuttavia, esistono delle deroghe alla regola generale e una deroga importante è prevista per le prestazioni di servizi relative a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili e per le prestazioni di accesso a tali manifestazioni.
Negli ultimi anni si è assistito a una crescita del fenomeno legato alle partecipazioni a distanza, in maniera virtuale, a tali eventi e manifestazioni e questo ha fatto sorgere dubbi riguardo la **corretta applicazione** dei principi di **territorialità IVA** per le prestazioni di accesso.
L'Agenzia delle entrate ha fatto luce sulla questione e con la risposta a interpello n. 353/2022 ha chiarito come la stessa disciplina prevista per le prestazioni di accesso in presenza ad eventi e a manifestazioni possa essere applicata anche per le prestazioni di acceso a distanza.

Servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili

Territorialità IVA

Le prestazioni di servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili presentano una particolare disciplina IVA, che si discosta da quanto dettato dall'art. 7-*ter* del D.P.R. n. 633/1972 in tema di territorialità IVA per i servizi generici.

Ambito oggettivo

A partire dal 1° gennaio 2011, l'art. 7-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972, che disciplina questa peculiare tipologia di servizi, è stato interamente riformulato, operando una netta distinzione tra:

- servizi resi verso committenti soggetti passivi IVA (*Business to Business* - B2B);
- servizi resi verso committenti non soggetti passivi IVA, quindi consumatori finali (*Business to Consumer* - B2C).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Innanzitutto, oltre alle prestazioni di servizi relative alle attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, il legislatore ha fatto rientrare nelle previsioni dell'art. 7-*quinquies* anche:

- le fiere e le esposizioni;
- le prestazioni rese dagli organizzatori delle stesse attività;
- le prestazioni di servizi accessori;
- le prestazioni relative all'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, comprese le prestazioni di accesso a fiere ed esposizioni, nonché le prestazioni di servizi accessorie connesse con l'accesso.

Rapporti "B2B" vs rapporti "B2C"

Per le prestazioni relative alle attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, solamente nei **rapporti B2B** va applicata la regola generale prevista dall'art. 7-*ter* del D.P.R. n. 633/1972, ossia la **tassazione** nel **luogo** di **stabilimento** del **committente**; al contrario, ai **rapporti B2C** va applicata una **deroga** alla disciplina generale.
Infatti, quando il committente non è un soggetto passivo IVA, per le medesime attività è prevista la tassazione nel territorio dello Stato solo quando le attività stesse sono ivi materialmente svolte (art. 7-*quinquies*, comma 1, lett. a, del D.P.R. n. 633/1972).
Pertanto, in riferimento a quest'ultimo caso, se un soggetto passivo non residente intendesse organizzare attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o altre attività simili nel territorio dello Stato, qualora la clientela fosse costituita da **consumatori privati**, sarà **obbligato** a nominare un **rappresentante fiscale** in Italia per l'emissione delle fatture a cui andrà applicata l'IVA nazionale.

Prestazioni accessorie: requisiti

Dalle prestazioni principali risulta doveroso distinguere anche ciò che costituisce una prestazione accessoria ai servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili.
Sul punto è intervenuta la circolare della Agenzia delle entrate n. 37/E del 29 luglio 2011, la quale ha precisato che per definire accessoria una prestazione di servizi devono ricorrere contemporaneamente i seguenti requisiti:

- ci deve essere un nesso strumentale della prestazione accessoria rispetto alla prestazione principale, pertanto, l'operazione accessoria deve essere posta in essere al fine di integrare, completare o rendere possibile l'operazione principale;
- si deve prescindere dall'identità dei soggetti coinvolti nelle due operazioni.

In sostanza, la prestazione accessoria si configura come un **presupposto necessario** alla realizzazione della **prestazione principale**, indipendentemente dalla persona che presta tali servizi; inoltre, per la clientela tale prestazione non deve costituire un fine a sé stante, ma deve essere il mezzo per poter poi usufruire della prestazione principale nelle migliori condizioni.
Anche per le prestazioni accessorie ai servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili si applica la **stessa disciplina** sulla **territorialità** ai fini IVA prevista per le **prestazioni principali**, per cui nei rapporti B2B si applica la regola generale della tassazione nel luogo di stabilimento del committente, mentre per i rapporti B2C la tassazione avviene nel luogo dove materialmente si svolge la prestazione.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Prestazioni di accesso alle manifestazioni

Il Decreto IVA (art. 7-*quinquies*, D.P.R. n. 633/1972) prevede un'ulteriore deroga alla disciplina generale in materia di territorialità stabilita per i servizi di cui all'art. 7-*ter* del D.P.R. n. 633/1972 e riguarda le prestazioni d'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili e le relative prestazioni accessorie.

Regole UE

È intervenuto sul punto il Reg. UE 282 del 15 marzo 2011, stabilendo che tra i servizi aventi ad oggetto l'accesso alle manifestazioni sono ricomprese "le prestazioni di servizi le cui caratteristiche essenziali consistono nel concedere un diritto d'accesso ad una manifestazione in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, ivi compreso un corrispettivo sotto forma di abbonamento, di biglietto stagionale o di quota periodica".
Secondo il Regolamento UE, sono incluse tra le prestazioni in questione tutte quelle che danno il diritto d'accesso a spettacoli, rappresentazioni teatrali, fiere, concerti, manifestazioni sportive e manifestazioni educative e scientifiche. Non sono considerate prestazioni di accesso quelle relative all'utilizzazione degli impianti (sportivi o di altro tipo) a fronte del pagamento di quote di iscrizione.
Per quanto riguarda i servizi accessori all'accesso alle manifestazioni, questi devono essere forniti separatamente a colui che partecipa alla manifestazione e vengono pure ricompresi i servizi relativi all'utilizzazione di spogliatoi o impianti sanitari; sono invece esclusi i semplici servizi di intermediari relativi alla vendita di biglietti.

Agenzia delle entrate

La circolare n. 37/E/2011 dell'Agenzia delle entrate ha sottolineato che, per esempio, devono essere considerati servizi accessori all'accesso a una manifestazione scientifica: i servizi di ristorazione, pernottamento e distribuzione degli atti, forniti nell'ambito dell'organizzazione di tale manifestazione. Altre tipologie di prestazioni accessorie connesse con l'accesso sono: l'utilizzo del guardaroba, di impianti sanitari, del parcheggio, etc.

Regime IVA

In quanto al regime IVA da adottare per le prestazioni d'accesso, l'art. 7-*quinquies*, comma 1, lett. b), del D.P.R. n. 633/1972, stabilisce che se tali prestazioni sono rese nei rapporti B2B, quindi verso committenti soggetti passivi IVA, si considerano **effettuate** nel **territorio** dello **Stato** quando ivi **si svolgono** le **manifestazioni** stesse.
Stessa identica **soluzione** viene applicata anche nei **rapporti B2C**, ossia verso i consumatori finali; quindi, per le prestazioni d'accesso, ai fini dell'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, rileva sempre il luogo in cui si svolge la manifestazione.
Negli ultimi anni, a causa della recente emergenza epidemiologica, le partecipazioni a eventi legati ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili avvengono sempre di più in maniera virtuale.
Poiché in tal caso si tratta a tutti gli effetti di partecipazioni a distanza, ci si pone il quesito su come debba essere il trattamento ai fini IVA e se rileva anche in questo caso il luogo presso cui si svolge l'evento.
Sulla questione è intervenuta l'Agenzia delle entrate con la risposta a interpello n. 353 del 28 giugno 2022.

Interpello

Oggetto del quesito

A tal riguardo, un'associazione senza scopo di lucro che esercita attività di organizzazione congressi, *meeting* ed eventi medici di portata internazionale, non identificata ai fini IVA e priva di stabile organizzazione in Italia, ha presentato istanza di interpello all'Agenzia delle

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

entrate per avere dei chiarimenti in merito alla corretta applicazione della disciplina IVA in relazione a un evento scientifico che intende organizzare sul territorio italiano.
In particolare, la partecipazione al suddetto evento può avvenire in due modalità:

- fisicamente, acquistando un biglietto che garantisce l'accesso nei luoghi in cui sarà organizzato l'evento;
- a distanza, acquistando un biglietto che dà diritto alla partecipazione in maniera virtuale all'evento trasmesso in diretta e con la possibilità di interagire con i relatori.

I partecipanti possono essere sia soggetti passivi IVA che privati consumatori e per tutti, sia che partecipino in presenza che a distanza, è prevista la possibilità di rivedere tutte le sessioni per un periodo di tre mesi dalla conclusione dell'evento.
È pure previsto l'ingaggio di un organizzatore locale, soggetto passivo IVA residente in Italia, che supporterà l'istante per tutti i servizi connessi all'evento, tra cui la locazione dell'area espositiva, l'affitto di attrezzature, la locazione di spazi pubblicitari, etc.
Premesso ciò, l'istante, facendo riferimento ai servizi di accesso "virtuale" all'evento, chiede se tali servizi possano essere considerati:

- o prestazioni di servizi generici di cui all'art. 7-*ter* del D.P.R. n. 633/1972;
- o servizi per l'accesso a una manifestazione scientifica come previsto dall'art. 7-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972;
- oppure servizi su cui è prevista la deroga dell'art. 7-*octies* del D.P.R. n. 633/1972, se rivolti a consumatori finali.

La soluzione prospettata dall'associazione è quella di considerare i servizi di accesso "virtuale" all'evento come prestazioni di servizi generici, così come previsto dall'art. 7-*ter* del D.P.R. n. 633/1972. Quindi, a parer dell'istante, prendendo anche spunto dalla sentenza della Corte di Giustizia UE dell'8 maggio 2019, causa C-568/17, tali prestazioni non sarebbero soggette a IVA italiana, sia nel caso in cui siano rivolte a soggetti passivi di imposta sia nell'altro caso in cui siano rivolte a consumatori finali.
Inoltre, per chi partecipa in maniera virtuale, l'evento sarà seguito tramite collegamento da *internet*, quindi, di fatto, non si configura un vero e proprio "accesso fisico" nel luogo in cui si svolgerà l'evento. La mancanza di tangibilità dell'accesso comporta l'impossibilità di inquadrarlo nella disciplina prevista dall'art. 7-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972.
Ad avvalorare questo ragionamento, per l'istante ci sarebbe pure la sentenza della Corte di Giustizia UE del 13 marzo 2019, causa C-647/17, secondo cui i servizi relativi all'accesso alle manifestazioni implicano l'acquisto del diritto di accesso fisico in un determinato luogo.
Neppure l'art. 7-*octies* del D.P.R. n. 633/1972 risulta applicabile per l'istante, in quanto, laddove i servizi di accesso virtuale siano resi a consumatori privati, viene prevista una specie di coinvolgimento del partecipante. Tale interazione, per l'istante, farebbe escludere anche l'applicazione della disciplina prevista per i servizi forniti per via elettronica.

Parere dell'Agenzia delle entrate

L'Agenzia delle entrate, nel formulare la risposta n. 353 del 28 giugno 2022, ha dapprima analizzato la disciplina IVA prevista dalla Direttiva UE 2006/112/CE del 28 novembre 2006. In particolare, all'art. 44 viene precisato che il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo IVA (B2B) è il luogo in cui questi ha la sede legale della propria attività, se, invece, i servizi sono prestati a una stabile organizzazione del soggetto passivo IVA, situata in

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

un luogo diverso da quello dove quest'ultimo ha la sede legale, il luogo delle prestazioni di tali servizi coincide con il luogo dove è situata la stabile organizzazione. In mancanza di sede legale o stabile organizzazione, si considera come luogo delle prestazioni di servizi il luogo della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi.
Diversamente, al successivo art. 45 della direttiva, il luogo delle prestazioni di servizi resi a persone che non sono soggetti passivi IVA (B2C) è quello in cui il prestatore ha la sede legale della propria attività. Se i servizi sono invece prestati da una stabile organizzazione del prestatore, il luogo da prendere in considerazione è quello dove è situata la stabile organizzazione se diverso dal luogo in cui ha la sede legale il prestatore. Se non si riesce ad identificare una sede legale o una stabile organizzazione, allora come luogo delle prestazioni di servizi si considera quello della residenza abituale del prestatore.
Alle **regole generali** sopra descritte, la direttiva prevede alcune **deroghe**:

- nel caso di prestazioni di servizi per l'accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, compresi i servizi accessori connessi, prestati a un soggetto passivo, il luogo da considerarsi per tali prestazioni è quello in cui è avvenuta la prestazione stessa (art. 53 della Direttiva UE 2006/112/CE);
- rileva il luogo dove avviene la materiale esecuzione del servizio pure nel caso in cui le prestazioni di servizi relativi alle attività di manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, compresi i servizi accessori connessi, sono rivolte a una persona non soggetto passivo d'imposta (art. 54 della Direttiva UE 2006/112/CE).

L'Agenzia delle entrate evidenzia, inoltre, come le prestazioni di servizi che concedono un diritto di accesso a un determinato evento o manifestazione avvengono o in cambio di un biglietto o di un corrispettivo, mentre, per quanto concerne i servizi in relazione diretta con la prestazione di accesso, essi vengono forniti separatamente alla persona che assiste all'evento o alla manifestazione dietro il pagamento di un corrispettivo. Abbiamo già analizzato che tra i servizi connessi alla prestazione d'accesso ci possono essere l'utilizzo di spogliatoi o di impianti sanitari, ma non sono compresi i semplici servizi di intermediari relativi alla vendita di biglietti. (Reg. UE 282/2011).
Viene poi ribadito che sul fronte nazionale, l'art. 7-*ter*, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, detta la regola generale sulla territorialità IVA prevista per le prestazioni di servizi, mentre all'art. 7-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972 sono evidenziate le due deroghe che si ricollegano con quanto previsto dalla direttiva comunitaria.
Infatti, viene indicato che le prestazioni di servizi relativi alle attività di manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, compresi i servizi accessori connessi, rese nei confronti di un soggetto consumatore finale (B2C), si considerano effettuate nel territorio dello Stato solo quando materialmente sono svolte nel territorio nazionale.
L'altra deroga, invece, riguarda le prestazioni di servizi per l'accesso alle manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, nonché le prestazioni accessorie all'accesso, che se rivolte a committenti soggetti passivi d'imposta (B2B), sono considerate effettuate nel territorio dello Stato solo se l'evento viene svolto nel territorio nazionale.
In quest'ultimo caso, si parla di **criterio oggettivo di territorialità**, ossia basato sul luogo di materiale esecuzione dell'evento o della manifestazione.
È stato poi citato l'intervento della circolare n. 37/E/2011, con la previsione che, a decorrere dal 1° gennaio 2011, tutti i servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative o affini, compresi i servizi accessori connessi, resi nei **rapporti B2B** sono

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

stati attratti alla regola generale prevista dall'art. 7-*ter* del D.P.R. n. 633/1972, di conseguenza la **territorialità** della prestazione deve essere definita in base al **criterio del committente**, mentre per i **rapporti B2C** la territorialità è data dal **luogo** di **effettiva esecuzione** della **prestazione**.
L'Agenzia delle entrate, considerando anche quanto previsto dalla Corte di Giustizia UE, con sentenza 13 marzo 2019, causa C-647/17, è giunta alla conclusione che i biglietti acquistati per partecipare all'evento a distanza non consentono di avere né prestazioni aggiuntive né prestazioni differenti rispetto a coloro che acquistano i biglietti per partecipare all'evento in presenza.
Pertanto, trattandosi solamente di una diversa modalità di fruizione del medesimo servizio, l'Agenzia ritiene corretta l'applicazione dell'art. 7-*quinquies* del D.P.R. n. 633/1972, di conseguenza, trattandosi di prestazioni di accesso effettuate nel territorio dello Stato, l'associazione dovrà **applicare** l'I**VA nazionale**.

Determinazione della territorialità IVA: schema di sintesi

Tipologia di servizio	Rapporti "B2B"	Rapporti "B2C"
Servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili.	Regola generale: Tassazione nel luogo in cui è stabilito il committente.	Deroga: Tassazione nel luogo in cui vengono svolte effettivamente le prestazioni.
Prestazioni accessorie ai servizi culturali, artistici, sportivi, scientifici, educativi, ricreativi e simili.	Regola generale: Tassazione nel luogo in cui è stabilito il committente.	Deroga: Tassazione nel luogo in cui vengono svolte effettivamente le prestazioni.
Servizi di accesso "in presenza" a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili.	Deroga: Tassazione nel luogo in cui vengono svolte effettivamente le prestazioni.	Deroga: Tassazione nel luogo in cui vengono svolte effettivamente le prestazioni.
Servizi di accesso "a distanza" a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili.	Deroga: Tassazione nel luogo in cui vengono svolte effettivamente le prestazioni.	Deroga: Tassazione nel luogo in cui vengono svolte effettivamente le prestazioni.
Prestazioni accessorie ai servizi di accesso a manifestazioni culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili.	Deroga: Tassazione nel luogo in cui vengono svolte effettivamente le prestazioni.	Deroga: Tassazione nel luogo in cui vengono svolte effettivamente le prestazioni.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Reati e sanzioni

Frode fiscale: indetraibilità IVA e consapevolezza dell'acquirente

di **Marco Bargagli**

Frode fiscale: casistica

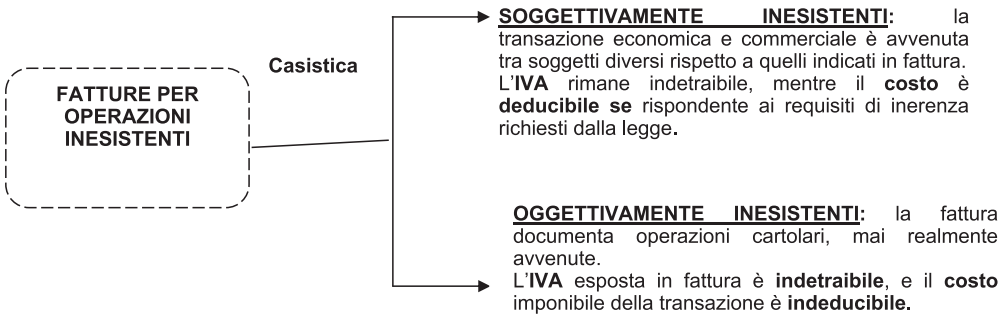
Nell'ordinamento tributario nazionale non è rinvenibile una vera e propria definizione di frode fiscale. Tuttavia, con tale termine si fa riferimento a **specifiche condotte di evasione** attuate con modalità o **comportamenti fraudolenti**, ovvero **illeciti di tipo "organizzato"**.
In questa prospettiva, rientrano nel concetto di frode fiscale le fattispecie di reato sanzionate dagli artt. 2 (dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti), 3 (dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) e 8 (emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti) del D.Lgs. n. 74/2000.
Nello specifico, con il termine "**frode carosello**", si indica un meccanismo fraudolento posto in essere con una serie di operazioni fittizie finalizzate a realizzare indebiti crediti IVA, utilizzando società di comodo all'uopo costituite (c.d. società "cartiere").

Fatture per operazioni inesistenti

Detrazione IVA

Anzitutto occorre precisare che, ai fini IVA, l'**inesistenza** della fattura può essere **oggettiva**, in quanto la stessa documenti operazioni in realtà mai avvenute, in tutto o in parte, ovvero **soggettiva**, qualora l'operazione documentata sia in realtà intercorsa fra soggetti diversi da quelli risultanti dalla fattura medesima (circolare n. 1/2008 del Comando Generale della G.d. F., vol. 2, pagina n. 147).

Schema di sintesi



Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Ovviamente, in caso di frode fiscale, l'**imposta** assolta sugli acquisti risulterà **indetraibile** in violazione agli artt. 19 e ss. del D.P.R. n. 633/1972, in quanto non inerente.
La detrazione IVA costituisce, come noto, uno dei principi cardine in materia di imposta sul valore aggiunto, consentendo al soggetto passivo d'imposta di poter recuperare il tributo a lui addebitato in via di rivalsa da parte del cedente o del prestatore del servizio.
Con la detrazione IVA si attua, infatti, il **principio** della "**neutralità dell'imposta**", in virtù del quale il tributo da versare all'Erario risulta dalla differenza tra l'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate e l'ammontare dell'imposta assolta o dovuta dal contribuente ovvero a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni e ai servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione.

Adempimenti del contribuente

Ricevuta la fattura di acquisto, "l'**operatore economico accorto**" dovrà effettuare alcuni **controlli di merito** valutando il rispetto dei **requisiti formali** e **sostanziali** del **documento** e, conseguentemente, accertare se l'imposta assolta sugli acquisti risulti effettivamente detraibile.
Ad esempio, l'art. 19-*bis*1 del D.P.R. n. 633/1972, rubricato "Esclusione o riduzione della detrazione per alcuni beni e servizi", prevede che l'imposta assolta sui beni o servizi acquisitati è detraibile solo se gli stessi sono inerenti con l'attività propria dell'impresa e sono destinati come strumentali con il *business* esercitato dal contribuente.
In particolare, prima di detrarre l'IVA, il contribuente dovrà verificare:

1. la completa e analitica descrizione dei beni e dei servizi acquisiti riportata in fattura, attivandosi, in caso di eventuali criticità, nei confronti del fornitore, per richiedere una migliore precisazione circa la natura, la qualità e la quantità dei beni venduti o dei servizi prestati;
2. la regolarità "sostanziale" della fattura, in termini di corretta determinazione dell'imponibile, dell'IVA e se l'operazione posta in essere è soggetta ad imposta.

Detraibilità IVA: requisiti

Si ricorda che l'imposta assolta sugli acquisti è detraibile solo se:

1. è inerente rispetto all'attività di impresa, arte e professione esercitata in quanto il bene o il servizio acquistato deve essere connesso all'attività economica del soggetto passivo;
2. è assolta dal cessionario in relazione agli acquisti e alle importazioni da lui effettuate;
3. viene addebitata in fattura dal cedente e risulta dalle fatture di acquisto emesse dai fornitori dei beni e dei servizi;
4. è dovuta, tenuto conto che l'esercizio del diritto alla detrazione spetta pienamente solo qualora l'operazione sia realmente soggetta ad IVA e non si può automaticamente estendere all'imposta pagata al fornitore sulla semplice circostanza che è stata indicata in fattura e versata all'Erario da parte del cedente.

Chiarimenti della Cassazione

La Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 19218 del 7 novembre 2012, ha **confermato** l'**indetraibilità** dell'**IVA** assolta sugli acquisti, in presenza di **fatture soggettivamente inesistenti**, pronunciandosi anche sul tema della deducibilità dei costi sostenuti, tenuto conto delle modifiche apportate dall'art. 8 del D.L. n. 16/2012, che è intervenuto sul comma 4-*bis*, dell'art. 14, Legge n. 537/1993 (costi da reato).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

La Suprema Corte di cassazione, con l'ordinanza dell'11 febbraio 2013, n. 3258, ha ribadito che il cessionario di un bene, nell'ambito di una frode carosello (qualora venga dimostrata la sua consapevole partecipazione alla frode, oppure il non aver adottato l'ordinaria diligenza nei rapporti con i fornitori), non ha diritto alla detrazione dell'IVA.
In buona sostanza, con riferimento alle fatture inesistenti, è sempre prevista l'indetraibilità dell'imposta sul valore aggiunto, **a meno che** il contribuente **non dimostri** la sua **buona fede** e, quindi, l'estraneità alla frode.

Consapevolezza dell'acquirente

Prima di valutare la detraibilità IVA in caso di fatture per operazioni inesistenti, occorre quindi anche accertare la buona fede dell'acquirente.
Talvolta, infatti, il soggetto passivo che agisce come cessionario ha inconsapevolmente acquistato beni o servizi da parte di un soggetto che evade le imposte nell'ambito di una frode carosello.
A tal fine, a titolo esemplificativo, si riporta l'orientamento espresso nel tempo da parte della Suprema Corte di cassazione.

Schema di sintesi

Estremi provvedimento	Descrizione
Corte di cassazione, ordinanza n. 8919 del 14 maggio 2020	Qualora l'Ufficio ritenga che la fattura sia riferita ad operazioni inesistenti, ha l'onere di provare che l'operazione fatturata non è mai stata effettuata, indicando, a tal fine, i pertinenti elementi anche indiziari (Corte di cassazione, sentenza n. 20059 del 24 settembre 2014; Corte di cassazione, sentenza n. 15741 del 19 settembre 2012; Corte di cassazione, sentenza n. 27718 del 11 dicembre 2013; Corte di cassazione, sentenza n. 9363 del 8 maggio 2015)
Corte di cassazione, ordinanza n. 33320 del 17 dicembre 2019	L'Amministrazione finanziaria, nell'ambito di una frode carosello, ha l'onere di provare l'oggettiva "fittizietà del fornitore" e la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta
Corte di cassazione, sentenza n. 9588 del 5 aprile 2019	Il Fisco ha l'onere di provare la consapevolezza del destinatario che l'operazione era fittizia, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'ordinaria diligenza in ragione della qualità professionale ricoperta, della sostanziale inesistenza del contraente
Corte di cassazione, ordinanze n. 3473 e n. 3474 del 13 febbraio 2018	L'acquirente deve operare sul mercato con criteri di diligenza che normalmente

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

	contraddistinguono "l'operatore economico accorto", verificando, con tutti i mezzi a sua disposizione, se il cedente abbia o meno la natura di soggetto meramente interposto
Corte di cassazione, ordinanza n. 17161 del 28 giugno 2018	Il cessionario in buona fede ha quindi l'onere di verificare che l'emittente della fattura sia realmente in grado di fornire quei determinati beni o servizi, sgombrando il campo da eventuali dubbi che facciano sospettare l'esistenza di irregolarità o, in casi estremi, di evasione fiscale

Ai fini IVA, qualora l'**Amministrazione finanziaria** rilevi che la fatturazione attiene a **operazioni oggettivamente inesistenti**, inserite o meno nell'ambito di una **frode carosello**, la stessa ha l'**onere** di **provare** non solo l'oggettiva "**fittizietà** del **fornitore**", ma anche la **consapevolezza** del **destinatario** che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta.
Più di recente, sempre la Suprema Corte di cassazione, con la sentenza n. 11685 del 5 maggio 2021, ha confermato l'onere a carico dell'Amministrazione finanziaria di dimostrare la consapevolezza dell'acquirente di prendere parte ad una frode fiscale.
Nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, è onere dell'Amministrazione che contesti il diritto del contribuente a portare in deduzione il costo, ovvero in detrazione l'IVA pagata su fatture emesse da un concedente diverso dall'effettivo cedente del bene o servizio, dare la prova che il contribuente, al momento in cui acquistò il bene od il servizio, sapesse o potesse sapere, con l'uso della diligenza media, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione o in una frode.

Corte di Giustizia UE

Anche la Corte di Giustizia UE ha chiarito che il **diritto** del contribuente alla **detrazione IVA non** è in linea di principio **comprimibile**, poiché essa rappresenta un principio fondamentale del sistema comune europeo (Corte Giustizia UE, 6 luglio 2006, causa C-439/04 e causa C-440/04; 6 dicembre 2012, causa C-285/11; 31 gennaio 2013, causa C-642/11). Quindi, il diritto alla detrazione può essere negato solo qualora venga dimostrato, sulla base di elementi oggettivi, che il contribuente sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava in un'operazione che si collocava in un'evasione dell'IVA commessa dal fornitore o da un altro operatore economico (Corte di Giustizia UE, VII Sezione, sentenza 13 febbraio 2014, causa C-18/13).

Ulteriori regole antielusive

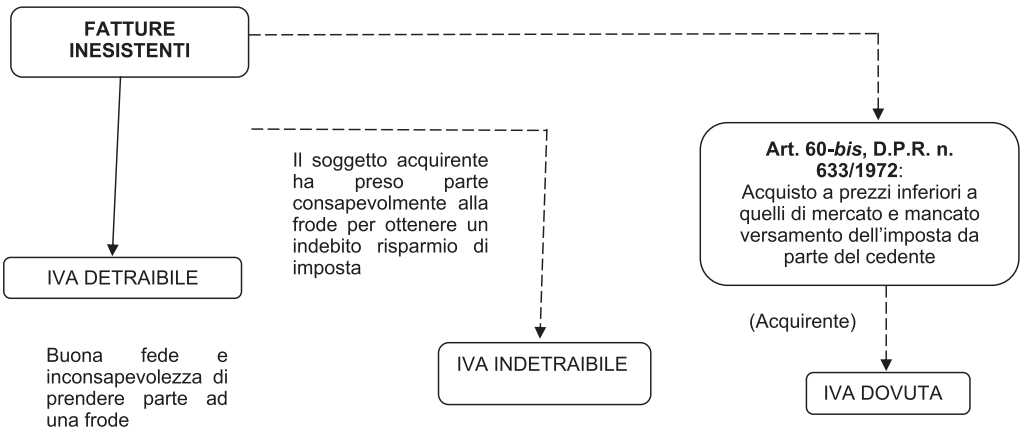
Sempre ai fini IVA, per contrastare i fenomeni di frode fiscale attuati mediante utilizzo di fatture per operazioni inesistenti, l'art. 60-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 prevede che:

- comma 2: in caso di mancato versamento dell'imposta da parte del cedente relativa a cessioni effettuate a prezzi inferiori al valore normale, il cessionario, soggetto agli

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

adempimenti ai fini del D.P.R. n. 633/1972, è obbligato solidalmente al pagamento della predetta imposta;
- comma 3: l'obbligato solidale di cui al comma 2 può documentalmente dimostrare che il prezzo inferiore dei beni è stato determinato in ragione di eventi o situazioni di fatto oggettivamente rilevabili o sulla base di specifiche disposizioni di legge e che comunque non è connesso con il mancato pagamento dell'imposta.

Frode carosello: schema di sintesi



Confisca per equivalente

Sanzione

In caso di frode fiscale, il giudice può anche ordinare la confisca dei beni per un valore corrispondente all'evasione fiscale posta in essere.
Infatti, nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti, a norma dell'art. 444 del Codice di procedura penale, per uno dei delitti previsti dal presente decreto, è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni, di cui il reo ha la disponibilità, per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto (imposta evasa, interessi, sanzioni tributarie).
La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all'Erario anche in presenza di sequestro.
La Corte di cassazione, nell'ordinanza n. 20551/2022, emessa il 20 gennaio 2022, ha chiarito che in caso di emissione di fatture per operazioni inesistenti (*ex* art. 8 del D.Lgs. n. 74/2000), al fine di consentire a terzi di evadere le imposte, deve richiamarsi il principio, costantemente affermato dalla giurisprudenza di legittimità, secondo cui la confisca diretta o per equivalente, come il sequestro preventivo finalizzato a essa, del profitto del reato di emissione di fatture per operazioni inesistenti non può essere disposta sui beni dell'emittente per il valore corrispondente al profitto conseguito dall'utilizzatore delle fatture medesime.
Di conseguenza, l'**entità** dei **beni confiscabili** deve essere **rapportata** non al profitto eventualmente conseguito dai terzi per effetto della emissione di fatture aventi ad oggetto operazioni inesistenti, ma solo al **prezzo del reato**, cioè all'eventuale **compenso** che l'**emittente** abbia **percepito** per l'emissione delle fatture.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Esempio fattura

Beta S.r.l. (società cartiera) Via Roma, 23 10134 - Torino			
FATTURARE A: Delta S.p.A. Via Isonzo, 25 10134 - Torino		**FATTURA N.** 18/2022 **DATA:** 16 maggio 2022	
INDIRIZZO:			
P. IVA: 12345678901			
NOTE: ordine di acquisto 22/V del 22 marzo 2022			
Q.tà	**Descrizione**	**Prezzo**	**Importo**
1	Prestazione di servizio presso il Vostro cantiere di Milano		10.000
ANNOTAZIONI: La prestazione indicata in fattura è risultata inesistente. **L'IVA è indetraibile**		**Imponibile**	10.000
		IVA 22%	2.200
		TOT. FATTURA	euro 12.200

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Import-export

Bollette doganali: il prospetto di riepilogo è idoneo per assolvere gli obblighi fiscali

di **Giovanna Greco**

Casistica

Detrazione IVA

Con la risposta a interpello n. 417 del 5 agosto 2022, l'Agenzia delle entrate ha riconosciuto la **legittimità** dell'esercizio del diritto alla **detrazione** dell'IVA avvalendosi del **nuovo "prospetto contabile"** che l'Agenzia delle dogane e dei monopoli attualmente rilascia **a seguito** dell'acquisizione della **dichiarazione** doganale di **importazione**.
L'**annotazione** del nuovo prospetto nel **registro** degli **acquisti sostituisce**, anche ai fini della detrazione IVA, la registrazione della **bolletta doganale**.

Bollette doganali: adempimenti

È opportuno ricordare che le bollette doganali sono soggette alle **stesse regole** previste per le **fatture** di **acquisto**, nel senso che devono essere annotate nel registro IVA acquisti anteriormente alla liquidazione periodica in cui è esercitato il diritto a detrazione, diritto che, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo; pertanto, la registrazione della bolletta deve in ogni caso essere effettuata entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno della sua ricezione.
Come per le fatture di acquisto, per esercitare il diritto alla detrazione, occorre, dunque, che sia verificata, oltre all'**esigibilità** dell'**imposta**, la duplice condizione del **possesso** della **bolletta doganale** e della sua **annotazione** nel registro IVA acquisti.
L'annotazione nel registro degli acquisti del "prospetto di riepilogo ai fini contabili", rilasciato dall'Agenzia delle dogane e dei monopoli a seguito dell'acquisizione della dichiarazione doganale di importazione sostituisce, anche ai fini della detrazione dell'IVA, la registrazione della bolletta doganale. Inoltre, per i "prospetti di riepilogo ai fini contabili" relativi alle **importazioni** di ammontare **inferiore** a **300 euro**, effettuate nel corso del **medesimo mese**, è possibile annotare nel registro degli acquisti, in luogo di ciascuno di essi, un **documento riepilogativo**.
I dati riportati nel suddetto prospetto riepilogativo, estratti dalla dichiarazione doganale registrata sul sistema informativo doganale, sono, pertanto, idonei ai fini dell'assolvimento degli obblighi di registrazione previsti agli effetti dell'IVA.
Al riguardo, in base all'art. 25, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, il prospetto riepilogativo deve essere annotato nel **registro** degli acquisti **anteriormente** alla **liquidazione periodica** in cui è esercitato il diritto a detrazione, diritto che, ai sensi dell'art. 19, comma 1, dello stesso D.P.R. n. 633/1972, sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato, al più tardi,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

Regole doganali

Procedure, modelli e strumenti

In linea con quanto disposto dalla normativa doganale unionale, in cui non è più previsto l'utilizzo di un formulario cartaceo, né per la presentazione della dichiarazione d'importazione né per la stampa della medesima, si evidenza che, l'Agenzia delle accise, dogane e monopoli, nell'ambito del processo di reingegnerizzazione del sistema informativo **AIDA 2.0** e, con riferimento alle dichiarazioni doganali presentate in procedura ordinaria, ha aggiornato - a decorrere dal 9 giugno 2022 - il sistema nazionale di importazione, stabilendo di applicare il **modello** di dati definito a livello unionale denominato **EUCDM** (*European Union Customs Data Model*).
Si evidenzia, inoltre, che, le informazioni relative all'importazione sono gestite esclusivamente mediante procedimenti informativi (art. 6, par. 1, del Reg. UE 952/2013).
Allo scopo di consentire l'esercizio del diritto alla detrazione IVA (il quale, come detto, necessita dell'annotazione di un documento nell'apposito registro di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972), l'Agenzia delle dogane e dei monopoli mette a disposizione un prospetto di riepilogo ai fini contabili della dichiarazione doganale, condiviso con l'Agenzia delle entrate (determinazione n. 234367 del 3 giugno 2022).
Tale prospetto contiene, in particolare, i **dati** riferiti al **pagamento** dei **diritti doganali** (dazio, IVA e altri tributi) e le relative aliquote. Confermando quanto indicato nella circolare Agenzia delle dogane n. 22/2022 e i chiarimenti della circolare Assonime n. 21/2022, viene ribadito che i dati riportati nel prospetto di riepilogo sono idonei "ai fini dell'assolvimento degli obblighi di registrazione previsti dalla normativa IVA" (art. 25 del D.P.R. n. 633/1972), i quali sono propedeutici all'esercizio del diritto a detrazione dell'imposta assolta per l'importazione dei beni.
L'Agenzia delle entrate **non** ha potuto, invece, confermare l'**esercizio** del diritto alla **detrazione** registrando il "**documento di cortesia**" emesso dagli spedizionieri, considerato che il contenuto è rimesso alla discrezione dei singoli emittenti e non è possibile verificare se possieda le medesime garanzie di affidabilità del documento rilasciato dall'Agenzia delle dogane.

Documenti di avvenuta effettuazione dell'operazione

È opportuno identificare i documenti che certificano l'avvenuta effettuazione di una importazione e quelli che consentono, quindi, l'esercizio del diritto alla detrazione e soprattutto capire se tali documenti sono cartacei o elettronici.

Norme UE

In ambito comunitario (art. 178, Direttiva 112/2006/CE), si prevede espressamente che l'IVA in importazione è detraibile per il soggetto passivo qualora vi sia il "possesso di un documento comprovante l'importazione che lo indichi quale destinatario o importatore e che menzioni l'ammontare dell'IVA dovuta e ne consenta il calcolo". Ragion per cui, è opportuno confermare che la bolletta doganale è un documento cartaceo. Quindi, chi sostiene il contrario non ha le idee chiare sulla effettiva differenza tra documento elettronico e documento trasmesso in forma elettronica.
È evidente che la bolletta doganale è presentata mediante l'invio di un *file*, e tramite un *file* viene comunicato dalla dogana che la stessa è stata accettata, ma oltre a questo scambio di informazioni non esiste nulla altro che faccia propendere per considerarla un documento

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

elettronico, *in primis* il fatto che nessun *file* viene messo a disposizione dall'Amministrazione finanziaria al contribuente.

Prassi nazionale

A tal riguardo, lo scorso mese di giugno, l'Agenzia delle dogane ha pubblicato la circolare n. 22/2022, con la quale ha spiegato chiaramente il nuovo progetto di reingegnerizzazione del sistema informatico di sdoganamento all'importazione, e precisato che gli operatori doganali che hanno sempre inviato il **messaggio "IM"** per avere di ritorno i dati per poi stampare la bolletta doganale, dovranno utilizzare i **messaggi "H1/H7"**, che forniranno come ritorno tre documenti:

- un prospetto di riepilogo ai fini contabili (all. 1 della circolare);
- un prospetto sintetico (all. 2);
- un prospetto di svincolo (all. 3).

Comunicazioni provenienti dai vettori

Con la risposta a interpello n. 417/2022, l'Agenzia delle entrate non ha fornito risposta in merito alla detrazione dell'IVA sulla base del possesso di un "documento di cortesia" emesso dagli spedizionieri, "considerato che il **contenuto** è rimesso alla **discrezione** dei **singoli emittenti** e **non** è possibile verificare se possieda le medesime **garanzie** di **affidabilità** del documento emesso dall'Agenzia delle dogane".

Ulteriori chiarimenti

Come già evidenziato dall'Agenzia delle entrate, è possibile avvalersi della semplificazione anche per l'annotazione nel registro IVA acquisti delle bollette doganali grazie all'utilizzo dei "prospetti di riepilogo ai fini contabili" relativi ad operazioni di importo inferiore a 300 euro ed effettuate nel corso del medesimo mese, laddove sia possibile collegare il "documento riepilogativo" (*ex* art. 6 del D.P.R. n. 695/1996) ai dati indicati nei prospetti delle singole dichiarazioni doganali (ad esempio, mediante indicazione nel "documento riepilogativo" dei numeri MRN delle importazioni, oltre all'ammontare della base imponibile e dell'IVA all'importazione), consentendo, altresì, l'individuazione in maniera univoca e immediata dell'operazione doganale sottostante, al fine di non ostacolare le attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il punto su

Registri IVA: sufficiente l'aggiornamento con sistemi elettronici

di **Federico Gavioli** - *Dottore commercialista, revisore legale dei conti e giornalista pubblicista*

Decreto Semplificazioni: cosa cambia?

Regole di riferimento

Il c.d. Decreto Semplificazioni ha disposto, tra le altre, un'importante novità in materia di **registri contabili/IVA** e loro **conservazione** (D.L. n. 73/2022, convertito con modifiche con Legge n. 122/2022, art. 1, comma 2-*bis*). In particolare, l'art. 1 apporta modifiche alla disciplina del controllo sul repertorio degli atti formati da pubblici ufficiali, ai fini dell'imposta di registro.
Durante la conversione in legge è stato introdotto il comma 2-*bis*, che consente, oltre alla **tenuta**, anche la **conservazione telematica** dei registri contabili con **sistemi elettronici**, anche in difetto di **conservazione sostitutiva digitale**, effettuata ai sensi del Codice dell'amministrazione digitale.

Distinte tenute e conservazione dei documenti fiscali informatici

Con la risposta a interpello n. 236 del 9 aprile 2021, l'Agenzia delle entrate aveva già chiarito che, se i documenti fiscalmente rilevanti consistono in registri tenuti in formato elettronico, **non devono essere stampati fino al terzo mese successivo** al termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi, **salvo** esplicita **richiesta** in sede di **accesso**, **ispezione** o **verifica**, ed entro lo stesso periodo vanno posti in conservazione, nel rispetto delle norme relative alla conservazione digitale dei documenti (D.M. 17 giugno 2014; D.Lgs. n. 82/2005 e ss.mm.ii.), se si intenda mantenerli in formato elettronico, o stampati in caso contrario.
A tal riguardo, il legislatore ha inserito (art. 12-*octies*, D.L. n. 34/2019) nella normativa nazionale (Legge n. 489/1994) una disposizione che prevede "[...] la tenuta di **qualsiasi registro contabile** con sistemi elettronici **su qualsiasi supporto** è, in ogni caso, considerata **regolare** in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza".

Documenti fiscalmente rilevanti

L'intervento richiamato, tuttavia, non ha modificato le norme in tema di conservazione e tra queste, con specifico riferimento ai documenti informatici fiscalmente rilevanti, tra cui:

- libro giornale e libro degli inventari;
- scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali;
- scritture ausiliarie di magazzino;
- registro dei beni ammortizzabili;

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

Caratteristiche obbligatorie dei documenti e modalità di conservazione

In particolare, la normativa citata, ricordato che i documenti informatici rilevanti ai fini tributari devono possedere le caratteristiche dell'**immodificabilità**, **integrità**, **autenticità** e **leggibilità**, prescrive che essi vengano conservati in modo tale che:

a) siano rispettate le norme del Codice civile, le disposizioni del Codice dell'amministrazione digitale e delle relative regole tecniche e le altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità;
b) siano consentite le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione almeno al cognome, al nome, alla denominazione, al codice fiscale, alla partita IVA, alla data o associazioni logiche di questi ultimi, laddove tali informazioni siano obbligatoriamente previste. Ulteriori funzioni e chiavi di ricerca ed estrazione potranno essere stabilite in relazione alle diverse tipologie di documento con provvedimento delle competenti Agenzie fiscali.

Il processo di conservazione dei documenti informatici termina con l'**apposizione** di un **riferimento temporale opponibile a terzi** sul pacchetto di archiviazione.
Il processo di **conservazione** è effettuato **entro** i **termini** di **presentazione** delle relative **dichiarazioni annuali** sempre che non siano scaduti da oltre tre mesi.
L'Agenzia delle entrate ha precisato che il quadro normativo *ante* Decreto Semplificazioni chiarisce che **tenuta** e **conservazione** dei documenti restano concetti e **adempimenti distinti**, seppure posti in continuità, qualora, nel rispetto della legislazione vigente, i documenti fiscalmente rilevanti consistano in registri tenuti in formato elettronico:

a) ai fini della loro regolarità, non hanno obbligo di essere stampati sino al terzo mese successivo al termine di presentazione della relativa dichiarazione dei redditi, salva apposita richiesta in tal senso da parte degli organi di controllo in sede di accesso, ispezione o verifica;
b) entro tale momento (terzo mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi) vanno posti in conservazione nel rispetto del citato D.M. 17 giugno 2014 - e, quindi, anche del Codice dell'amministrazione digitale (D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82) e dei relativi provvedimenti attuativi ai quali lo stesso decreto ministeriale rinvia, laddove il contribuente voglia mantenerli in formato elettronico, ovvero materializzati (stampati) in caso contrario.

Secondo l'Agenzia delle entrate, nell'ipotesi in cui la tenuta dei registri contabili e dei libri sociali, indipendentemente dalla successiva conservazione, avvenga in modalità elettronica, occorre far riferimento al D.M. 17 giugno 2014, recante "Modalità di assolvimento degli obblighi fiscali relativi ai documenti informatici ed alla loro riproduzione su diversi tipi di supporto", il cui art. 6 ha previsto **nuove modalità** di **assolvimento** dell'**imposta di bollo** su libri, registri ed altri documenti rilevanti ai fini tributari.

Chiarimenti dell'Agenzia delle entrate

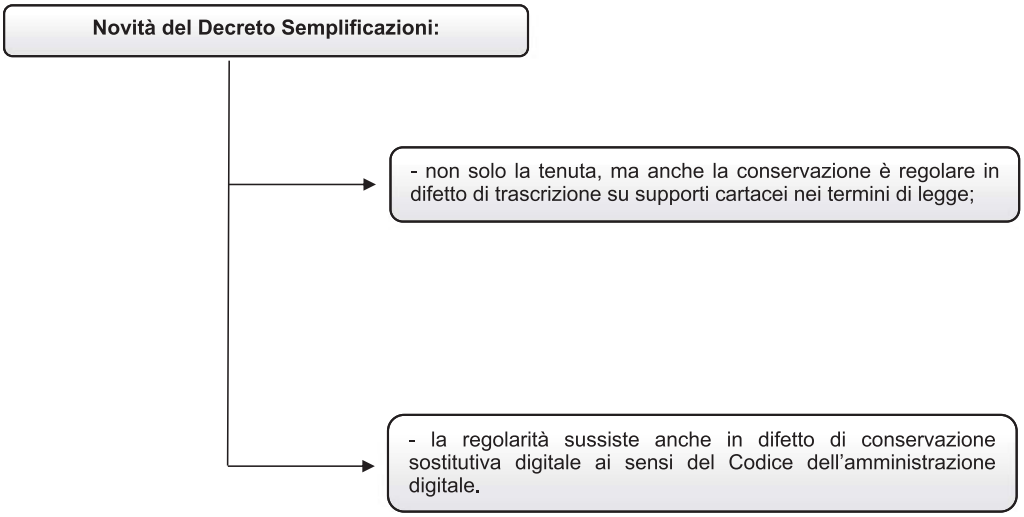
Risoluzione 28 marzo 2022, n. 16/E

Sull'argomento della tenuta della contabilità, l'Agenzia delle entrate è nuovamente intervenuta con la risoluzione 28 marzo 2022, n. 16/E.
In tale occasione sono state avanzate richieste di chiarimento in ordine alle modifiche recate nel corso del tempo alle disposizioni in tema di **tenuta** della **contabilità** in **forma meccanizzata** e a come vada interpretato l'attuale quadro normativo di riferimento.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Al riguardo, va in primo luogo ricordata la normativa di riferimento (art. 12-*octies*, D.L. n. 34/2019, che è intervenuto sull'art. 7, comma 4-*quater*, del D.L. n. 357/1994). Tale disciplina, nella versione *ante* Decreto Semplificazioni prevedeva che "[...] la tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto è, in ogni caso, considerata regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e vengono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza".
In sostanza, il legislatore ha inteso estendere l'obbligo di stampa cartacea soltanto all'atto del controllo e su richiesta dell'organo procedente, già previsto limitatamente ai registri IVA, a tutti i registri contabili tenuti in via meccanizzata o elettronica. Per la tenuta in forma elettronica, inoltre, è considerato valido qualsiasi supporto.
L'intervento richiamato, tuttavia, non ha modificato le norme in tema di conservazione e tra queste, con specifico riferimento ai documenti informatici fiscalmente rilevanti.
Il processo di conservazione, come detto, è effettuato entro il termine previsto dalla normativa di riferimento (art. 7, comma 4-*ter*, D.L. n. 357/1994), ossia entro i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali.
Alla luce di quanto sopra, l'Agenzia delle entrate ha ribadito che tenuta e conservazione dei documenti restano concetti e adempimenti distinti, appunto, seppure posti in continuità.

Schema di sintesi



Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Reati e sanzioni

Omessa fatturazione: escluso il cumulo giuridico per la mancata regolarizzazione

di **Ciro Cesarano**

Omessa o irregolare fatturazione

La Corte di cassazione ha escluso che il cessionario/committente che non abbia regolarizzato fatture omesse dal cedente/prestatore possa beneficiare del più favorevole regime sanzionatorio del cumulo giuridico (ordinanza n. 24302 del 4 agosto 2022).

Regolarizzazione del cessionario/ committente

Infatti, come regola generale, il cessionario/committente che ha acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente deve procedere alla regolarizzazione. Nel caso non vi provveda, è punito con una **sanzione** pari al **100% dell'imposta**, con un **minimo** di **euro 250** (art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997).

Omessa regolarizzazione: violazione sostanziale

In tema di sanzioni, la **violazione tributaria** riveste **carattere** meramente **formale**, dunque **non punibile** ai sensi dello Statuto del contribuente (art. 10, comma 3, della Legge 27 luglio 2000, n. 212), solo nel caso in cui **non comporti** un **pregiudizio** all'esercizio dell'**attività di controllo** da parte degli organi preposti e, al contempo, **non incida** sulla determinazione della **base imponibile** dell'**imposta** e sul **versamento** del **tributo** (Corte di cassazione, sentenze nn. 27211/2014 e 23352/2017).
Ebbene, l'obbligo di regolarizzare le fatture irregolari o non emesse nei termini di legge posto a carico del cessionario e del committente ha l'obiettivo di far emergere il comportamento errato da parte del cedente e del commissionario, così da agevolare l'accertamento della responsabilità di questi ultimi. Ne consegue che l'omessa regolarizzazione da parte del cessionario/committente è proprio la condotta che impedisce o comunque ritarda l'esercizio delle azioni di controllo, volte a recuperare l'imposta evasa dal cedente o dal commissionario e ad applicare nei loro confronti le relative sanzioni. Per questo motivo, la **violazione** in esame riveste **carattere sostanziale**, come tale **punibile**.

Modalità della regolarizzazione

Il cessionario/committente deve regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità:

a) se non ha ricevuto la fattura, entro 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentando all'Ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il trentesimo giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino le indicazioni prescritte dal Decreto IVA (art. 21 del D.P.R. n. 633/1972) relativo alla fatturazione delle operazioni;

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

b) se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando all'Ufficio competente, entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.

Se la **regolarizzazione** viene eseguita, un esemplare del documento, con l'attestazione della regolarizzazione e del pagamento, è restituito dall'Ufficio al contribuente, che deve annotarlo nel **registro IVA** degli **acquisti** (art. 25 del D.P.R. n. 633/1972).

Responsabilità del cessionario/committente

La responsabilità amministrativa del cessionario/committente per la mancata regolarizzazione di fatture irregolari emesse dal cedente o dal commissionario opera solo nelle ipotesi in cui le mancanze commesse da questi ultimi riguardino l'identificazione dell'atto negoziale e la notizia dei dati fiscali rilevanti. Ciò vuol dire che se la fattura è corretta dal punto di vista formale, il cessionario/committente non è tenuto alle valutazioni giuridiche espresse dall'emittente.

Corte di cassazione

In particolare, la giurisprudenza della Corte di cassazione **esclude** che sia richiesto al soggetto che riceve la fattura un **controllo di natura sostanziale** in ordine alla **corretta qualificazione fiscale** dell'**operazione**, dato che l'inclusione, fra i compiti del cessionario o committente, di un apprezzamento critico su quanto l'emittente della fattura dichiari in ordine alla non imponibilità dell'operazione trasformerebbe l'obbligato in rivalsa in un collaboratore con funzioni di supplenza di esclusiva pertinenza dell'Ufficio finanziario, introducendo una sorta di accertamento "privato" (Corte di cassazione, sentenze nn. 1841/2000, 4284/2001 e 7681/2003).
La Corte di cassazione, quindi, ha evidenziato (sentenza n. 14275 dell'8 luglio 2020) che, nel caso in cui la fattura venga emessa senza l'applicazione dell'IVA, così contravvenendo alle prescrizioni del Decreto IVA che stabilisce espressamente che la **fattura deve contenere** l'indicazione dell'**aliquota**, dell'ammontare dell'**imposta** e dell'**imponibile** (art. 21, comma 2, lett. i, del D.P.R. n. 633/1972), sussiste sempre la responsabilità del cessionario/prestatore. Ciò anche in considerazione del fatto che il Decreto IVA, allorquando elenca i casi in cui l'ammontare dell'imposta può essere omesso (art. 21, comma 6, D.P.R. n. 633/1972), stabilisce allo stesso tempo le annotazioni che è necessario inserire nella fattura in luogo di tale ammontare (ad esempio, inserendo l'annotazione "operazione non imponibile" e/o "operazione fuori campo" e/o "operazione esente").
In pratica, il cessionario/committente che riceva una fattura senza l'indicazione dell'ammontare dell'imposta, se da un lato non è tenuto a valutare la congruità della eventuale annotazione sostitutiva rispetto all'operazione realizzata, poiché tale valutazione si tradurrebbe in un apprezzamento critico della natura giuridica dell'operazione (apprezzamento che, come detto, non è esigibile dal cessionario), dall'altro è chiamato a **verificare** se la fattura stessa contenga comunque una delle **annotazioni sostitutive** prescritte dal Decreto IVA e, in mancanza, a procedere alla **regolarizzazione**. A maggior ragione, tale responsabilità non può essere esclusa nel caso in cui il cedente/prestatore ometta di emettere il prescritto documento fiscale nei termini di legge laddove si realizzi un'operazione imponibile IVA.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

In conclusione, il controllo sulla irregolarità della fattura, richiesto al cessionario o al committente, attiene ai dati relativi alla natura, qualità, quantità dei beni e dei servizi, all'ammontare del corrispettivo, all'aliquota e all'ammontare dell'imposta e dell'imponibile.

Avvertenza

Nel caso in cui il cedente/prestatore emetta una fattura contenente tutti i suddetti dati, che attesti una distorta o falsa rappresentazione della realtà (ad esempio, esponendo un titolo di esenzione IVA non spettante in relazione all'operazione in concreto posta in essere), il cessionario/committente sarà comunque ritenuto dall'Agenzia delle entrate responsabile per la mancata regolarizzazione qualora venga dimostrato che lo stesso era a conoscenza dell'irregolarità (o avrebbe potuto rilevarla ricorrendo all'**ordinaria diligenza**).

Caso pratico

Si supponga che Alfa S.r.l. emetta nei confronti di Beta S.r.l. una fattura avente ad oggetto "provvigioni per attività di intermediazione finanziaria", esponendo il titolo di esenzione IVA (art. 10, punto 9, del D.P.R. n. 633/1972), mentre in realtà trattasi di un compenso afferente a una diversa prestazione di servizi, imponibile con aliquota ordinaria.
Si supponga, poi, che per comodità, le parti abbiano previsto che sia Beta S.r.l. (il committente) a predisporre per conto di Alfa S.r.l. (il prestatore) il predetto documento fiscale.

Esempio fattura

Alfa S.r.l. Via Arnaldo Da Brescia, n. 170 cap. 10141 - Torino P.IVA: 12345678911			
FATTURARE A: Beta S.r.l.		**FATTURA N.** 115/2022 **DATA:** 10 dicembre 2022	
INDIRIZZO: Via Manzoni, n. 10 10123 - Torino			
P.IVA/C.F.: 74451784745			
NOTE:			
Q.tà	**Descrizione**	**Prezzo**	**Importo**
	Compenso per prestazioni di intermediazione per acquisizione contratti di finanziamento	10.000	10.000
ANNOTAZIONI: Pagamento con bonifico bancario		**Importo**	10.000
		IVA (operazione esente *ex* art. 10, pag. 9, D.P.R. n. 633/1972)	-
		TOT. FATTURA	euro 10.000

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Nel caso in esame, Beta S.r.l. è a conoscenza del fatto che la prestazione che ha ricevuto non attiene a un'operazione esente IVA, pertanto, verrebbe ritenuta responsabile della violazione di omessa regolarizzazione.

Violazioni: schema di sintesi

Di conseguenza, verrebbero constatate le seguenti violazioni:

Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione ed individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto	
Alfa S.r.l.	Omessa fatturazione: art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 471/1997
Beta S.r.l.	Omessa regolarizzazione di fattura irregolare: art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997

Sanzioni per l'omessa regolarizzazione: parere della Cassazione

Cumulo giuridico

Il regime sanzionatorio tributario stabilisce che è punito con la sanzione che dovrebbe infliggersi per la violazione più grave, aumentata da un quarto al doppio, chi, con una sola azione od omissione, viola diverse disposizioni anche relative a tributi diversi ovvero commette, anche con più azioni od omissioni, diverse violazioni formali della medesima disposizione (c.d. cumulo giuridico - art. 12, comma 1, D.Lgs. n. 472/1997).
La norma, poi, prevede che alla stessa sanzione soggiace chi, anche in tempi diversi, commette più violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile ovvero la liquidazione anche periodica del tributo (art. 12, comma 2, D.Lgs. n. 472/1997).
In pratica, in presenza di una **progressione** delle **violazioni**, l'istituto del cumulo giuridico consente l'**applicazione** di **una sola sanzione maggiorata** secondo quanto stabilito dalla legge. Si pensi, ad esempio, a chi omette di fatturare operazioni imponibili. In questo caso, con una sola omissione, si violano diverse disposizioni che nella loro progressione pregiudicano la determinazione dell'imponibile, segnatamente:

- violazioni in materia di determinazione e liquidazione dell'imposta sul valore aggiunto;
- violazione degli obblighi dichiarativi in materia di imposte dirette e IVA.

Ebbene, la Corte di cassazione si è occupata di stabilire se tale regime sanzionatorio di favore potesse applicarsi anche nel caso della violazione afferente all'omessa regolarizzazione in relazione alle fatture omesse ad opera del cedente.

Caso oggetto d'esame

La controversia esaminata dalla Corte di cassazione (ordinanza n. 24302 del 4 agosto 2022) trae origine da un avviso di accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate in esito a una verifica fiscale con cui aveva contestato a una società (la cedente) la **mancata fatturazione** e **registrazione** di **operazioni imponibili**. L'avviso, impugnato, diveniva definitivo a seguito di passaggio in giudicato della sentenza sfavorevole al contribuente. Con separato atto, quindi, l'Ufficio contestava al cessionario la mancata regolarizzazione delle suddette fatture omesse (art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997), senza applicare, sul piano sanzionatorio, il più favorevole regime del cumulo giuridico. Nel caso di specie, infatti, l'Ufficio accertatore aveva adottato il c.d. cumulo materiale, che consiste nella sommatoria di tante sanzioni quante sono le violazioni.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il cessionario impugnava tale decisione, ritenendo che egli potesse beneficiare del più mite regime sanzionatorio (il c.d. cumulo giuridico) in ragione della progressione degli illeciti (art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997) tra la violazione per l'omessa autofatturazione in relazione agli acquisti operati (art. 6, comma 8, D.Lgs. n. 471/1997) e la violazione, oggetto del precedente avviso, contestata al cedente per l'omessa fatturazione di operazioni imponibili.
In pratica, il cessionario sosteneva che la propria condotta omissiva (l'omessa autofatturazione) si ponesse in una relazione di progressività con la riduzione dell'imponibile connessa all'omessa fatturazione del cedente, così che si potesse considerare come un'unica omissione da cui erano scaturite diverse violazioni.
Avverso la sentenza di secondo grado, favorevole al contribuente, l'Agenzia delle entrate proponeva ricorso per cassazione.

Decisione della Cassazione

La Corte di cassazione accoglieva il ricorso dell'Agenzia delle entrate. Nel merito, osservava che l'attenuazione del rigore sanzionatorio si giustifica proprio in relazione all'unicità finalistica della condotta rispetto alla compromissione della determinazione dell'imponibile o del tributo, unicità che deriva dall'**intrinseco legame** tra le **varie violazioni commesse**.
Il **collegamento** tra le diverse violazioni, peraltro, non può che essere **oggettivo**, per cui il presupposto applicativo della norma va individuato nel fatto che le violazioni, nel loro complesso, sono idonee, perché in rapporto di continuità e reciproca relazione, ad **incidere** sulla **determinazione** dell'**imponibile** o sul **tributo**.
Ne deriva che la progressione ricorre in caso di omessa fatturazione di operazioni imponibili, che sia seguita da dichiarazione infedele ovvero da omessa registrazione delle operazioni medesime, trattandosi, in evidenza, di condotte tutte collegate alla **medesima compromissione dell'imponibile**, mentre va esclusa ove le singole e diverse condotte riguardino attività tra loro estranee, risultando, in questo caso, carente un nesso logico ed oggettivo tra di esse.
Ebbene, nel caso di omessa fatturazione da parte del cedente/commissionario, se interviene la regolarizzazione da parte del cessionario/committente, non può essere comminata alcuna sanzione e la violazione (l'omessa fatturazione) ha natura formale, sicché, da un lato, non è idonea a investire la determinazione dell'imponibile in capo al cedente/commissionario e, dall'altro, non è rilevabile un nesso logico e oggettivo rispetto ad autonome condotte, effettuate dal medesimo contribuente, di omessa fatturazione di operazioni imponibili. Da ciò ne consegue che l'**omessa regolarizzazione** degli **acquisti** (art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997) **non** è **in rapporto di progressione** rispetto all'**omessa fatturazione** di **operazioni imponibili** e, quindi, **non** è **applicabile** il **cumulo giuridico**.

Esempio avviso di accertamento, confronto cumulo giuridico/ materiale: caso pratico

Si supponga che Alfa S.r.l. abbia omesso di regolarizzare n. 5 fatture, per un imponibile complessivo di euro 250.000 e un'IVA (non regolarizzata) di euro 55.000. Tale condotta costituisce violazione dell'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997, rubricato "Violazione degli obblighi relativi alla documentazione, registrazione e individuazione delle operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto", punita con una sanzione amministrativa pari al 100% dell'imposta. Si ipotizzino le seguenti fatture non regolarizzate:

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Fatture non regolarizzate (n. 5 violazioni)	Imponibile	IVA non regolarizzata (aliquota 22%)
1	euro 65.000	euro 14.300
2	euro 45.000	euro 9.900
3	euro 15.000	euro 3.300
4	euro 85.000	euro 18.700
5	euro 40.000	euro 8.800
Totale	euro 250.000	euro 55.000

Sanzione con cumulo materiale

IVA non regolarizzata	euro 55.000
Sanzione - Cumulo materiale (100% dell'imposta non regolarizzata)	euro 55.000

Sanzione con cumulo giuridico

Violazione più grave	Fattura n. 4
Sanzione per la violazione più grave	euro 18.700
Aumento del 25% (art. 12, commi 1 e 2, del D.Lgs. n. 472/1997)	euro 4.675
Sanzione - Cumulo giuridico	euro 23.375

Avvertenza

La sentenza della Corte di cassazione sopra evidenziata, che ha escluso nel caso dell'omessa regolarizzazione di fatture omesse e/o irregolari l'applicazione del cumulo giuridico in luogo di quello materiale, ha un effetto assai rilevante ai fini del trattamento sanzionatorio. Nell'esempio qui riportato, infatti, l'Agenzia delle entrate a seguito del confronto (art. 12, comma 7, del D.Lgs. n. 472/1997) tra le due modalità di determinazione della sanzione, dovrebbe applicare quella calcolata con il cumulo materiale (euro 55.000) anziché quella ottenuta con il cumulo giuridico (euro 23.375), a tutta evidenza molto più gravosa.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il caso del mese

Nota di variazione ammessa anche per l'amministrazione straordinaria grandi imprese

di **Fabio Varchetta**

Oggetto del quesito

Interpello

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 216 del 26 aprile 2022, ha chiarito che la disciplina delle note di variazione IVA è applicabile anche in caso di amministrazione straordinaria delle grandi imprese. Infatti, nelle ipotesi di procedure concorsuali avviate prima del **26 maggio 2021**, in ragione della normativa previgente, il contribuente sarà legittimato a emettere la nota di variazione IVA in diminuzione solo a decorrere dalla definitività del provvedimento di chiusura della procedura fallimentare. Invero, in tema di note di variazione IVA, con la risposta a interpello in commento, l'Agenzia delle entrate ha ricordato che l'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 disciplina le **variazioni in diminuzione** dell'**imponibile** e dell'**imposta**, il cui esercizio, diversamente dalle variazioni in aumento previste dalla medesima norma, ha natura **facoltativa** ed è limitato alle **ipotesi espressamente previste**. La disposizione di legge è stata oggetto di ripetuti interventi normativi.

Note di variazione

L'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, prevede che se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli artt. 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'art. 25 dello stesso Decreto IVA.

Condizioni

Per la corretta applicazione della disposizione appena richiamata occorre che si verifichino i seguenti presupposti:

- procedura fallimentare in corso alla data del 1° marzo 1997;
- operazione certificata da fattura regolarmente registrata;
- infruttuosità della procedura concorsuale.

Obbligatorietà e termini

Per quanto riguarda le variazioni in diminuzione dell'imponibile, si ricorda che le stesse, a differenza di quelle in aumento, sono facoltative. Tuttavia, a norma del citato comma 2, art. 26, del Decreto IVA, solo attraverso tale procedura è possibile esercitare il diritto alla

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

detrazione dell'imposta corrispondente alle variazioni, ai sensi dall'art. 19 del medesimo decreto. Ai sensi dell'art. 26, comma 3, D.P.R. n. 633/1972, le variazioni in argomento, nei casi di sopravvenuto **accordo tra le parti** o **inesattezza di fatturazione**, possono essere eseguite **entro un anno** dalla **effettuazione** dell'**operazione** imponibile. Le stesse variazioni in diminuzione possono essere effettuate senza alcun limite temporale - come dispone il comma 2 del medesimo art. 26 - nelle ipotesi di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili, nonché di procedure concorsuali o procedure esecutive rimaste infruttuose ovvero di abbuoni o sconti previsti contrattualmente.
Quest'ultima disposizione, tuttavia, va coordinata con quella concernente l'esercizio del diritto alla detrazione portata dal citato art. 19, secondo cui tale diritto può essere esercitato al più tardi con la **dichiarazione** relativa al **secondo anno successivo** a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo. Ne deriva, quindi, che le variazioni possono essere effettuate senza limiti temporali, anche se il diritto alla detrazione dell'imposta può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si verifica il presupposto per operare la variazione in diminuzione.
Per esercitare il diritto alla detrazione, è necessario, quindi, che il cedente o prestatore provveda all'emissione di una nota di variazione e che la stessa sia annotata nel **registro** degli **acquisti** di cui all'art. 25, D.P.R. n. 633/1972, prima della liquidazione periodica o della dichiarazione annuale nella quale è esercitato il diritto alla detrazione.
In tale modo, l'imposta da recuperare, considerata alla stregua dell'imposta corrisposta per gli acquisti o importazioni di beni e servizi, confluisce nelle **liquidazioni periodiche** ed è detratta dalla relativa imposta a debito del periodo. E infatti, ancorché la rettifica in diminuzione costituisce, per il cedente o prestatore, un diritto potestativo che egli può o meno esercitare, tuttavia, quando tale diritto viene esercitato, fa sorgere per il cessionario o committente l'obbligo di effettuare la corrispondente rettifica in aumento.

Ambito oggettivo

Secondo quanto previsto dall'art. 26, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, la nota di credito deve essere emessa entro il termine di un anno dal momento di effettuazione dell'operazione originaria qualora la variazione dell'imponibile o dell'imposta si verifichi:

- a seguito del sopravvenuto accordo tra le parti;
- nell'ipotesi di errori nella fatturazione (compresi errori materiali o di calcolo).

Rientrano in questo ambito anche **sconti e abbuoni**, nel caso in cui la riduzione del corrispettivo sia frutto di un sopravvenuto accordo tra le parti. Infatti, le ragioni per le quali un'operazione fatturata viene meno in tutto o in parte o sia ridotta nel suo ammontare imponibile possono essere varie e possono consistere, non solo nella nullità, nell'annullamento, nella revoca, nella risoluzione, nella rescissione, ma anche in ragioni cui la legge rinvia per il fatto che esse sono "simili", ed anche a mancato pagamento, ad abbuoni o sconti previsti contrattualmente. Quel che conta, per volontà del legislatore, è, perciò, non tanto la modalità con cui si manifesta la causa della variazione dell'imponibile dell'IVA, quanto piuttosto che della variazione e della sua causa **si effettui registrazione** ai sensi degli artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. n. 633/1972.

Emissione senza limiti temporali

Casistica

L'emissione della nota di credito non è vincolata al rispetto del termine annuale nel caso di:

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

- dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili;
- abbuoni o sconti previsti contrattualmente, inclusi gli abbuoni concessi al consumatore finale tramite "buoni-sconto", purché non dipendenti da un sopravvenuto accordo tra le parti;
- mancato pagamento del corrispettivo da parte del cessionario o committente, per assoggettamento a procedure concorsuali (o assimilate) o a causa di procedure esecutive rimaste infruttuose.

La variazione in diminuzione senza limiti di tempo può essere effettuata, altresì:

- in presenza di una clausola risolutiva parziale contenuta in un contratto di compravendita;
- nel caso in cui una disposizione di un decreto legge non convertito abbia previsto un'aliquota IVA più elevata.

Resta fermo che la nota di variazione deve essere emessa, al più tardi, entro i termini per l'esercizio della detrazione IVA, vale a dire entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.

Procedure concorsuali

Nell'ipotesi in cui il cessionario o committente di un'operazione rilevante ai fini IVA non abbia provveduto a pagare il corrispettivo in quanto assoggettato a una procedura concorsuale, il cedente o prestatore dell'operazione può emettere la nota di variazione in diminuzione:

- per il fallimento, in presenza di piano di riparto, in seguito alla pubblicazione del decreto con il quale il giudice delegato stabilisce tale piano o, più prudentemente, decorso il termine per le osservazioni al piano di riparto;
- per il fallimento, in assenza del piano di riparto, alla scadenza del termine per il reclamo avvero il decreto di chiusura della procedura;
- per il concordato preventivo liquidatorio o con continuità aziendale, con la definitività della sentenza di omologazione e il rispetto da parte del debitore concordatario degli obblighi ivi assunti. In altri termini, rileva il compimento del piano di riparto;
- per la liquidazione coatta amministrativa, con il decorso dei termini per l'approvazione del piano di riparto.

Il tenore letterale del citato art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, ai fini dell'emissione della nota di credito, richiede, infatti, che la **procedura concorsuale** si sia rivelata "**infruttuosa**", non potendosi ritenere sufficiente la mera pendenza della procedura.

Procedure assimilate

Per le procedure c.d. assimilate alle procedure concorsuali, la nota di credito, a fronte del mancato pagamento (anche parziale) del corrispettivo da parte del cessionario o committente, può essere emessa **a partire dalla data**:

- del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti;
- di pubblicazione nel registro delle imprese di un piano attestato di risanamento.

Per queste due procedure, dunque, la nota di credito può essere emessa già a decorrere dal momento in cui viene **rilevata** la **perdita su crediti** ai fini delle imposte sui redditi. Non

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

sono, invece, previste modalità per l'emissione della nota di variazione IVA in diminuzione per le procedure di risoluzione della crisi d'impresa di cui alla Legge n. 3/2012, vale a dire l'**accordo** di **composizione** della **crisi da sovraindebitamento** e il procedimento di liquidazione del patrimonio del debitore.

Procedure esecutive

Secondo quanto disposto dall'art. 26, commi 2 e 12 del D.P.R. n. 633/1972, il cedente o prestatore, a fronte del mancato pagamento del corrispettivo, può altresì emettere nota di variazione in diminuzione in presenza di una procedura esecutiva rivelatasi infruttuosa. Ai fini in esame, per procedura esecutiva "infruttuosa" si intende in ogni caso:

- il **verbale di pignoramento** redatto dall'ufficiale giudiziario attestante l'assenza di beni o crediti del debitore da pignorare (ovvero l'impossibilità di accedere al domicilio del debitore o, ancora, la sua irreperibilità);
- l'**asta** per la **vendita** del **bene pignorato** deserta per tre volte, cosicché il creditore decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

Novità del "Decreto Sostegni bis"

L'art. 18 del c.d. Decreto Sostegni *bis* (D.L. n. 73/2021, convertito con modificazioni dalla Legge 23 luglio 2021, n. 106) ha introdotto modifiche sostanziali alla disciplina delle variazioni in diminuzione dell'imponibile IVA, disponendo che nel caso di mancato pagamento del corrispettivo connesso a **procedure concorsuali non** si debba più **attendere** la **conclusione** delle stesse; tale modifica incide, conseguentemente, sul diritto di portare in detrazione l'imposta corrispondente a dette variazioni.

Diminuzione dell'imponibile o dell'imposta

In breve, oltre a questa novità, l'Agenzia delle entrate, recependo gli orientamenti della Corte di Giustizia dell'Unione Europea in materia, ha precisato che:

1) l'emissione della nota di variazione in diminuzione e, conseguentemente, la detrazione dell'imposta non incassata, non è preclusa al creditore che non si sia preventivamente insinuato nel passivo del debitore;
2) la nota deve essere emessa entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto dell'avvio della procedura concorsuale;
3) la detrazione può essere operata nell'ambito della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa, ovvero direttamente in sede di dichiarazione annuale relativa all'anno di emissione della nota.

Attenzione va prestata al fatto che, per espressa previsione, le modifiche normative trovano applicazione solo con riferimento alle procedure concorsuali avviate dal 26 maggio 2021, data di entrata in vigore dello stesso Decreto Sostegni *bis*. Se il debitore, quindi, è stato sottoposto a una procedura concorsuale in una data anteriore al 26 maggio 2021, dovrà fare ancora riferimento alla precedente disciplina, attendendo l'esito infruttuoso della stessa per poter emettere una nota di variazione in diminuzione.

Procedure concorsuali: quando emettere la nota di variazione?

Il comma 2, art. 26, del D.P.R. n. 633/1972, prevede le ipotesi in relazione alle quali il cedente del bene o prestatore del servizio può effettuare variazioni in diminuzione:

- della base imponibile;
- e della conseguente imposta,

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

senza specifici limiti di tempo, con riferimento a operazioni per le quali abbia già emesso fattura con addebito di IVA.
Dopo le modifiche del Decreto Sostegni *bis*, i casi di mancato pagamento sono annoverati "in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente". Resta fermo, in ogni caso, il limite temporale di un anno prescritto nel successivo comma 3 per le variazioni conseguenti a mancato pagamento per sopravvenuto accordo fra le parti o per rettifica di inesattezze della fatturazione che abbiano dato luogo all'applicazione dell'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972 (fatture per operazioni inesistenti ovvero recanti corrispettivi o imposte in misura superiore a quella reale).
Il nuovo comma 3-*bis* - introdotto nell'art. 26 del Decreto IVA dall'art. 18, comma 1, lett. b), del Decreto Sostegni *bis* - prevede che la disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, ad opera del cessionario o committente:

- per le procedure concorsuali, gli accordi di ristrutturazione dei debiti di cui all'art. 182-*bis* della Legge fallimentare e i piani attestati ai sensi dell'art. 67, comma 3, lett. d), della stessa Legge fallimentare (lett. a);
- per le procedure esecutive individuali rimaste infruttuose (lett. b).

Più specificamente, qualora il mancato pagamento sia dovuto all'assoggettamento del debitore a procedure concorsuali, la **variazione** conseguente può essere operata a partire dalla data di **apertura** della **procedura concorsuale** (senza quindi attenderne l'esito), ossia la data:

- della sentenza dichiarativa del fallimento;
- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Resta fermo, invece, che tale diritto è esercitabile dalla **data** del **decreto** che **omologa** un **accordo di ristrutturazione** dei **debiti** ovvero dalla data di **pubblicazione** nel registro delle imprese di un **piano attestato**. Attenzione va prestata al fatto che qualora, invece, siano attivate procedure esecutive individuali, la variazione in diminuzione resta sempre subordinata all'esito infruttuoso delle medesime. In tali ipotesi, il creditore dovrà attendere:

- il verbale di pignoramento da cui risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare (nel caso di pignoramento presso terzi);
- il verbale di pignoramento dal quale risulti la mancanza di beni da pignorare o l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore o la sua irreperibilità (nel caso di pignoramento di beni mobili);
- o, infine (qualora si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità), dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta.

Termine per la detrazione dell'imposta

Se il presupposto per operare la variazione in diminuzione si verifica nel periodo d'imposta 2021, la nota di variazione può essere emessa, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno 2021, vale a dire entro il 30 aprile 2022. Se la nota è emessa nel periodo dal 1° gennaio al 30 aprile 2022, la detrazione può essere operata

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

nell'ambito della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa, ovvero direttamente in sede di dichiarazione annuale relativa all'anno 2022 (da presentare entro il 30 aprile 2023).
Entrando nel merito, in caso di mancato pagamento a causa di procedure concorsuali:

- la data a partire dalla quale sono consentiti l'emissione della nota di variazione in diminuzione e, conseguentemente, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA in capo al cedente/prestatore è quella in cui il cessionario/committente è assoggettato alla procedura stessa;
- la data entro cui emettere la nota di variazione in diminuzione deve essere individuata nel termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione, ossia, con particolare riferimento alle procedure concorsuali, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui viene emanata:
1) la sentenza dichiarativa del fallimento;
2) il provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
3) il decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
4) il decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi;
5) la data entro cui esercitare il diritto alla detrazione, invece, deve essere individuata nella data della liquidazione periodica IVA relativa al mese o trimestre in cui la nota viene emessa o, al più tardi, in sede di dichiarazione IVA relativa all'anno di emissione della nota.

Obblighi in capo al cessionario/ committente

In generale, è rimasto fermo il fatto che laddove il cedente o prestatore si avvalga della facoltà di operare la variazione in diminuzione, il cessionario o committente che abbia già registrato l'operazione ai sensi dell'art. 25, D.P.R. n. 633/1972, deve in tal caso registrare la variazione a norma degli artt. 23 o 24, nei limiti della detrazione operata, salvo il suo diritto alla restituzione dell'importo pagato al cedente o prestatore a titolo di rivalsa. L'obbligo di registrare la nota di variazione emessa dal creditore non si applica nel caso di procedure concorsuali di cui all'art. 26, comma 3-*bis*, lett. a).
Il **curatore o commissario** che riceve la nota di variazione, pertanto, **non** è **tenuto** ad **annotare** la corrispondente **variazione in aumento** nel **registro IVA**. Ciò implica che, in tal caso, secondo la procedura, **non** si è **tenuti** al **versamento** dell'**imposta**, che resta a carico dell'Erario. Attenzione va però prestata al fatto che l'obbligo di registrazione della variazione, in rettifica della detrazione originariamente operata, permanga, in capo al cessionario/committente negli accordi di ristrutturazione dei debiti e nei piani attestati.
Il cedente/prestatore, pertanto, può portare in detrazione l'IVA, nella misura esposta nella nota di variazione, mentre la controparte è tenuta a ridurre in pari misura la detrazione che aveva effettuato, riversando l'imposta all'Erario.
Un'ipotesi particolare, introdotta come disciplina dal Decreto Sostegni *bis*, è la previsione che nel caso in cui, successivamente all'emissione della nota di variazione in diminuzione, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, si applica l'obbligo di emettere una nota di variazione in aumento.

Caso pratico

Si ipotizzi che il contribuente Alfa S.r.l. abbia maturato un credito di euro 10.000 nei confronti di Beta S.r.l., in relazione alla fattura n. 3 emessa in data 1° gennaio 2019, per prestazioni di

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

servizi eseguite. Beta S.r.l. è stata dichiarata insolvente con sentenza del 14 gennaio 2020, con contestuale avvio della procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi convertita in fallimento con decreto del 16 dicembre 2021. La procedura fallimentare in parola si è conclusa in data 10 agosto 2022.
Per quanto sopra, non potendosi ravvisare con la conversione in fallimento l'avvio di una nuova procedura concorsuale, ma piuttosto la continuazione della precedente procedura, trova applicazione la formulazione dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, nella versione vigente *ante* 26 maggio 2021, con la conseguenza che Alfa S.r.l. sarà legittimato ad emettere la nota di variazione IVA in diminuzione solo a decorrere dalla definitività del provvedimento di chiusura della procedura fallimentare.

Esempio nota di variazione

Alfa S.r.l. Via Dino Buzzati, n. 89 cap. 10060, Pinerolo (TO) P.IVA: 12345678911			
FATTURARE A: Beta S.r.l.		**FATTURA N.** 220/2020 **DATA:** 10 agosto 2022	
INDIRIZZO: Via Assietta, 5 cap. 10123, Torino			
P.IVA/C.F.: 23456789011			
NOTE:			
Q.tà	**Descrizione**	**Prezzo**	**Importo**
	Nota di variazione: riferimento fattura n. 3 emessa in data 1° gennaio 2019.	10.000	10.000
ANNOTAZIONI:		**IVA**	-
		TOT. FATTURA	euro 10.000

Come si vede nella nota di variazione sopra riportata, oltre agli elementi di cui all'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, è stato riportato il riferimento alla fattura emessa nei confronti di Beta S.r.l. nonché la stessa è stata emessa nel momento di chiusura del fallimento, non potendosi, in tal caso, applicare la normativa vigente a decorrere dal 26 maggio 2021.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

1° Gennaio - 15 Febbraio 2023

Gennaio

2 Lunedì

■ Rimborso dell'IVA pagata in Italia da soggetti non residenti

Decorre il termine per la richiesta di rimborso IVA pagata in Italia dai soggetti UE (art. 38-*bis*2, D.P.R. n. 633/1972). Questa va effettuata direttamente allo Stato membro o da soggetto *extra*-UE qualora in detto Stato esistano condizioni di reciprocità con l'Italia (art. 38-*ter*, D.P.R. n. 633/1972) (Norvegia). Saranno poi le locali Amministrazioni a trasmettere telematicamente la richiesta alle Autorità fiscali italiane.
Possono richiedere il rimborso a condizione che:
– non abbiano una stabile organizzazione in Italia;
– non si siano identificati direttamente o abbiano nominato un rappresentante fiscale;
– abbiano qui effettuato operazioni attive diverse da quelle per le quali il debitore dell'imposta è il cessionario o committente e da quelle non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti.
La richiesta va presentata a partire dal primo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento fino al 30 settembre dell'anno successivo.
Quella annuale può essere presentata a partire dal primo gennaio dell'anno successivo a quello oggetto della richiesta di rimborso ed entro il 30 settembre dello stesso anno.
La richiesta va effettuata per posta mediante Mod. 79 per i soggetti *extra*-UE.

■ Enti non commerciali e agricoli esonerati (Mod. INTRA-12)

Gli enti non commerciali non soggetti IVA, i produttori agricoli esonerati *ex* art. 34, comma 6, Decreto IVA, devono utilizzare il Mod. INTRA-12 per gli acquisti da soggetti esteri quando sono considerati debitori d'imposta obbligati al *reverse charge*.
Egualmente gli enti non commerciali soggetti IVA sono tenuti all'utilizzazione del medesimo modello per la dichiarazione delle operazioni realizzate nell'esercizio dell'attività non commerciale.
Devono essere dichiarati entro la data odierna (in quanto il 31 dicembre cadeva di sabato):
– gli acquisti intracomunitari di beni e servizi eseguiti in Italia, le cui fatture siano state ricevute entro il secondo mese antecedente;
– gli acquisti di beni e servizi effettuati nel territorio italiano da soggetti *extra*-UE effettuati entro il secondo mese anteriore per i quali sia stata emessa autofattura;
– gli acquisti intracomunitari per i quali non essendo pervenuta la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, sia stata emessa autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo.

■ Sedi secondarie

Scade il termine (essendo il 31 dicembre sabato) per la fatturazione e l'annotazione delle operazioni compiute entro il mese di novembre 2022 dalle sedi secondarie che non curano direttamente tali adempimenti.

■ Acquisti intracomunitari

Scade il termine (essendo il 31 dicembre sabato) per l'annotazione sui registri degli acquisti e vendite relativamente alle fatture (previa integrazione) per acquisti intracomunitari ricevute nel mese di dicembre 2022. È fatta salva la possibilità di annotazione nel mese successivo (gennaio 2023), purché entro il termine di 15 giorni dal loro ricevimento; si rammenta che

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

nonostante questa opzione, la liquidazione dell'imposta relativa deve confluire nella liquidazione del mese di effettuazione dell'operazione (dicembre 2022).
La fattura integrata va trasmessa a SdI utilizzando i tipi documento TD17, TD18 e TD19.

■ Dichiarazione e versamento IVA soggetti IOSS (art. 74-sexies1, D.P.R. n. 633/1972)

Riguarda esclusivamente:
– soggetti passivi stabiliti in Italia;
– soggetti passivi *extra*-UE con stabile organizzazione in Italia;
– soggetti passivi *extra*-UE senza stabile organizzazione nella UE,
dando loro la possibilità di incassare l'IVA su vendita a distanza di beni di valore non superiore a 150 euro importati da Paesi o territori terzi, spediti o trasportati da un Paese *extra*-UE a clienti consumatori finali (B2C) nella UE.
La dichiarazione deve essere presentata direttamente o tramite intermediario IOSS, anche in assenza di operazioni con riferimento al mese precedente.
Il versamento è da effettuare entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa, tramite lo sportello unico per importazione IOSS oppure con pagamento all'atto dell'importazione qualora il fornitore od il *marketplace* non utilizzino lo sportello unico. Per questi soggetti la dichiarazione ed il versamento sono contestuali e mensili con riferimento alle operazioni effettuate nel mese precedente. Nel caso di specie: novembre 2022, essendo il 31 dicembre 2022 sabato.

■ Richiesta di rimborso IVA pagata nella UE

Continua a decorrere il termine per la richiesta di rimborso da parte di soggetto stabilito in Italia, dell'imposta pagata in uno Stato UE per acquisti o importazioni effettuate nell'anno precedente avvenute colà da soggetto IT.
La richiesta da inoltrare in via telematica all'Agenzia delle entrate deve riguardare un periodo non inferiore e tre mesi (ottobre - dicembre 2022) e non possono essere inoltrate oltre il 30 settembre dell'anno successivo a quello per il quale si richiede il rimborso.

■ Compensazione orizzontale del credito annuale IVA per importi non superiori a 5.000 euro

Il diritto alla compensazione si ha a partire dal 1° gennaio dell'anno in cui viene presentata la dichiarazione annuale mediante presentazione del Mod. F 24 esclusivamente utilizzando i canali Entratel/Fisconline. La compensazione libera è possibile indipendentemente dal totale del credito complessivo che emerge dalla dichiarazione. Una volta compensati gli eventuali primi 5.000 euro, si ricade nella compensazione per crediti superiori a tale importo.

■ Autotrasportatori per conto terzi iscritti all'albo

Scade il termine per l'annotazione delle fatture emesse nel trimestre luglio - settembre 2022. Trattasi di una facoltà e non di un obbligo.

■ Enti non commerciali soggetti passivi IVA: acquisti intracomunitari (INTRA-12)

Scade il termine per gli enti non commerciali identificati ai fini IVA per presentare e versare telematicamente, mediante Mod. INTRA-12, gli acquisti intracomunitari effettuati per l'attività istituzionale, indipendentemente dal loro ammontare. In tal modo, è operata una separazione tra quanto afferente all'aspetto istituzionale e quanto relativo agli acquisti intracomunitari legati all'attività commerciale i cui obblighi, invece, seguono quelli previsti per gli altri contribuenti.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

16 Lunedì

■ **Fatturazione differita per i servizi resi**
Scade il termine per l'emissione, invio a SdI, e la registrazione di un'unica fattura elettronica riepilogativa delle prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nel corso del mese precedente nei confronti del medesimo soggetto. Detta fattura deve essere registrata entro il giorno di emissione, ma con riferimento al momento di effettuazione delle prestazioni, ossia al mese precedente (art. 21, comma 3, lett. a, Decreto IVA).

■ **Scontrini e ricevute fiscali: annotazione cumulativa**
Termine ultimo per l'annotazione cumulativa sul registro dei corrispettivi delle ricevute e degli scontrini fiscali emessi nel mese precedente dai soggetti ancora esonerati dalla tenuta del registratore telematico (ad esempio: operazioni di cui all'art. 2 del D.P.R. n. 696/1996 e D.L. n. 34/2020).

■ **Registrazione delle fatture per acquisti intracomunitari di beni e servizi**
Scade il termine per l'annotazione nei registri degli acquisti e delle vendite, previa integrazione, degli acquisti intracomunitari di beni e servizi con riferimento alle relative fatture ricevute nel mese precedente. Per la liquidazione, l'imputazione è a carico del mese precedente (art. 47 del D.L. n. 331/1993). La fattura in formato XML va inoltrata a SdI utilizzando uno dei "Tipo documento" TD17, TD18, TD19.

■ **Fattura integrativa**
Nel caso di ricevimento di fattura intracomunitaria con corrispettivo inferiore al reale, occorre emettere fattura integrativa analogica entro il giorno 15 del mese successivo all'annotazione della fattura comunitaria e registrarla entro il medesimo termine, ma con riferimento al mese precedente. La fattura, in formato XML, va inoltrata a SdI con indicazione nel "Tipo documento" TD20.

■ **Autofattura**
Il cessionario che entro il 2° mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione non abbia ricevuto la fattura dal fornitore comunitario deve autofatturare l'acquisto entro il giorno 15 del 3° mese successivo a quello di effettuazione e registrarla entro il termine di emissione con riferimento al mese precedente. L'autofattura, in formato elettronico XML va inviata a SdI codice "Tipo documento" TD20.

■ **Cessioni intracomunitarie: fatturazione**
Scade il termine per l'emissione delle fatture relative alle cessioni *intra*-UE effettuate nel mese precedente, con indicazione che trattasi di operazione non imponibile *ex* art. 41 del D.L. n. 331/1993. La fattura va emessa in formato XML ed inoltrata a SdI. La fattura va registrata nel mese di emissione, ma con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione (mese precedente) (artt. 46, comma 2 e 47, comma 4 del D.L. n. 331/1993).

■ **Fatturazione differita**
Scade il termine per l'emissione delle fatture differite elettroniche con inoltro a SdI, per beni spediti con DDT nel mese precedente, l'imposta relativa fa parte della liquidazione del mese precedente.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

■ **Associazioni varie: annotazioni**
Per le associazioni sportive dilettantistiche, per le associazioni pro-loco e per le associazioni senza scopo di lucro in regime agevolato, scade il termine per le annotazioni dei corrispettivi incassati a fronte di eventuali operazioni di natura commerciale nel mese precedente.

■ **Liquidazione periodica e versamento IVA: contribuenti mensili**
Termine ultimo per la liquidazione e il versamento in via telematica mediante Mod. F24 dell'IVA dovuta per il mese precedente.

■ **Versamento IVA: contribuenti mensili con contabilità presso terzi**
Termine ultimo per il versamento dell'imposta dovuta per il secondo mese precedente dai contribuenti che hanno affidato a terzi la contabilità, optando per il regime di cui all'art. 1 del D.P.R. n. 100/1998.

■ **Versamento IVA a seguito di split payment**
Scade il termine per il versamento dell'imposta relativa al mese precedente dovuta dalle Pubbliche amministrazioni, dalle società controllate dalle PA, centrali o locali, in via diretta o indiretta, dalle società quotate in Borsa inserite nell'indice Ftse MIB, comprese le proprie controllate, a seguito dell'obbligo della c.d. scissione dei pagamenti. La fatturazione verso i soggetti citati non riguarda i professionisti e gli studi professionali.
L'autorizzazione UE scade il 30 giugno 2023.

■ **Ravvedimento operoso entro 30 giorni**
Scade il termine per il versamento, mediante ravvedimento operoso, dell'IVA mensile non versata o versata in misura insufficiente entro il 16 dicembre.

■ **Annotazione delle fatture di modico importo**
Termine ultimo per l'annotazione cumulativa delle fatture di importo inferiore a 300 euro ricevute il mese precedente.

25 Mercoledì

■ **Elenchi INTRA (beni e/o servizi): contribuenti mensili**
Termine ultimo, per imprese e professionisti, per l'invio telematico ai soli fini statistici, all'Agenzia delle dogane degli elenchi riepilogativi relativi agli acquisti di beni nonché alle prestazioni di servizi generici intervenute con soggetti intracomunitari nel mese precedente.
Sono soggetti mensili quelli per i quali l'ammontare totale trimestrale di acquisti di beni sia, per almeno uno dei quattro trimestri precedenti, uguale o superiore a 350.000 euro (determinazione Dogane n. 493869/2021 del 23 dicembre 2021).
Gli acquisti di servizi (Mod. INTRA 2-*quater*) da indicare sono esclusivamente quelli "generici" *ex* art. 7-*ter* del Decreto IVA. La medesima determinazione abroga a far tempo dal 1° gennaio 2022 l'invio trimestrale di questo modello.
In entrambi i casi la valenza dei modelli è solo statistica, mentre la compilazione della parte fiscale è facoltativa.
Con riguardo alle cessioni di beni, l'obbligo di presentazione del Modello INTRASTAT con i dati fiscali e statistici permane ed è mensile se in uno dei quattro trimestri precedenti sono state realizzate cessioni per un ammontare complessivo per ciascun trimestre maggiore od uguale ad euro 50.000. Al di sotto di questa soglia la comunicazione è trimestrale. Per le spedizioni di valore inferiore a 1.000 euro è possibile compilare gli elenchi riepilogativi relativi alle cessioni di beni senza disaggregazione della nomenclatura combinata utilizzando il codice unico 99500000.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

L'informazione statistica per i soggetti mensili diviene facoltativa se in alcuno dei quattro trimestri precedenti sono state realizzate cessioni intracomunitarie di beni per un ammontare trimestrale uguale o inferiore a 100.000 euro.
Per i servizi intracomunitari resi, l'obbligo di compilazione sia della parte fiscale sia della parte statistica permane.
Sono esclusi dall'invio dei Modelli INTRA i soggetti passivi che abbiano aderito ai regimi OSS/IOSS (Assosoftware 8 marzo 2022).
Per il *call-off stock*, il Mod. INTRA 1-*sexies* è da utilizzare esclusivamente in riferimento alle operazioni di trasferimento di beni in un deposito sito in altro Stato UE e le informazioni relative all'identità e al numero di identificazione attribuiti al destinatario sono riepilogate nella Sezione 5 del Mod. INTRA 1. Modello in aggiunta al registro *ex* art. 50, comma 5-*bis*, D.L. n. 331/1993.

■ **Elenchi INTRA (beni e/o servizi): contribuenti trimestrali**
Scade il termine di invio telematico all'Agenzia delle dogane degli elenchi riepilogativi relativi delle cessioni e prestazioni realizzate nel trimestre ottobre - dicembre 2022.
Sono soggetti trimestrali quelli che hanno realizzato nei quattro trimestri solari precedenti operazioni (cessioni di beni ovvero prestazioni di servizi) per un ammontare nel trimestre non superiore ad euro 50.000 per ciascuna di queste tipologie.
Sono esclusi dall'invio dei Modelli INTRA i soggetti passivi che abbiano aderito ai regimi OSS/IOSS (Assosoftware 8 marzo 2022).

26 Giovedì

■ **Ravvedimento acconto annuale IVA**
Scade il termine per il ravvedimento operoso relativo al ritardato od omesso versamento dell'acconto IVA annuale che doveva essere versato il 27 dicembre 2022.

31 Martedì

■ **Fatturazione imballi**
Scade il termine per l'emissione e registrazione a solo uso interno, della fattura complessiva relativamente agli imballi "da rendere" consegnati ai clienti e da questi non restituiti nel corso dell'anno precedente (D.M. 11 agosto 1975). La fattura non va consegnata ai clienti inadempienti.

■ **Acquisti intracomunitari**
Scade il termine per l'annotazione sui registri degli acquisti e vendite relativamente alle fatture (previa integrazione) per acquisti intracomunitari ricevute nel mese. È fatta salva la possibilità di annotazione nel mese successivo, purché entro il termine di 15 giorni dal loro ricevimento; si rammenta che nonostante questa opzione, la liquidazione dell'imposta relativa deve confluire nella liquidazione del mese di effettuazione dell'operazione.
La fattura integrata va trasmessa a SdI utilizzando i tipi documento TD17, TD18 e TD19.

■ **Sedi secondarie**
Scade il termine per la fatturazione e l'annotazione delle operazioni compiute entro il mese precedente dalle sedi secondarie che non curano direttamente tali adempimenti.

■ **Enti non commerciali e agricoli esonerati (Mod. INTRA-12)**
Gli enti non commerciali non soggetti IVA, i produttori agricoli esonerati *ex* art. 34, comma 6, Decreto IVA, devono utilizzare il Mod. INTRA-12 per gli acquisti da soggetti esteri quando sono considerati debitori d'imposta obbligati al *reverse charge*.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Egualmente gli enti non commerciali soggetti IVA sono tenuti all'utilizzazione del medesimo modello per la dichiarazione delle operazioni realizzate nell'esercizio dell'attività non commerciale. Devono essere dichiarati entro la data odierna:
– gli acquisti intracomunitari di beni e servizi eseguiti in Italia, le cui fatture siano state ricevute entro il secondo mese antecedente;
– gli acquisti di beni e servizi effettuati nel territorio italiano da soggetti *extra*-UE effettuati entro il secondo mese anteriore per i quali sia stata emessa autofattura;
– gli acquisti intracomunitari per i quali non essendo pervenuta la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, sia stata emessa autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo.

■ Enti non commerciali soggetti passivi IVA: acquisti intracomunitari (INTRA-12)

Scade il termine per gli enti non commerciali identificati ai fini IVA per presentare e versare telematicamente, mediante Mod. INTRA-12, gli acquisti intracomunitari effettuati per l'attività istituzionale, indipendentemente dal loro ammontare. In tal modo, è operata una separazione tra quanto afferente all'aspetto istituzionale e quanto relativo agli acquisti intracomunitari legati all'attività commerciale i cui obblighi, invece, seguono quelli previsti per gli altri contribuenti.

■ Richiesta di rimborso/compensazione IVA infrannuale

Scade il termine per la richiesta di rimborso o compensazione del credito IVA emerso nel trimestre precedente (ottobre - dicembre 2022). Per la richiesta occorre utilizzare il Mod. IVA TR da inviare telematicamente.
Si rammenta che il rimborso o la compensazione infrannuale sono ammessi solo se l'eccedenza di credito nel singolo trimestre è superiore a 2.582,28 euro e in presenza delle altre condizioni di cui all'art. 30 del Decreto IVA. In particolare, la compensazione può essere effettuata dopo il decimo giorno dall'invio del Mod. TR per gli importi superiori a 5.000 euro. Il rimborso del credito relativo al 4° trimestre può essere chiesto solo in sede di dichiarazione annuale. Anche la compensazione relativa al 4° trimestre può essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione annuale.

■ Dichiarazione e versamento IVA per i soggetti OSS-non UE e OSS UE

Scade il termine per gli adempimenti dichiarativi e il versamento relativamente ai:
– soggetti OSS-non UE privi di stabile organizzazione nella UE relativamente alle prestazioni di servizi resi a privati consumatori nella UE;
– nonché ai soggetti OSS UE, ossia:
1) soggetti stabiliti in Italia;
2) soggetti *extra*-UE con stabile organizzazione in Italia;
3) soggetti *extra*-UE senza stabile organizzazione nella UE, che spediscono o trasportano beni dall'Italia, in relazione a:
a) prestazioni rese a privati consumatori in Paesi diversi da quello del prestatore;
b) vendite a distanza intracomunitarie anche tramite uso di interfacce elettroniche;
c) vendite interne tramite interfacce elettroniche;
che hanno realizzato un volume d'affari maggiore di 10.000 euro (netto IVA) nell'anno solare precedente relativo ad operazioni verso consumatori finali stabiliti in altri Paesi UE.

La dichiarazione trimestrale (ottobre - dicembre 2022) si effettua attraverso la propria area riservata dell'Agenzia delle entrate, seguendo le relative istruzioni. La dichiarazione va presentata anche in assenza di operazioni cliccando sulla voce "niente da dichiarare" e quindi inviare. Il versamento può avvenire secondo due modalità alternative:

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

– con addebito sul proprio c/c aperto presso un intermediario alla riscossione convenzionato con l'Agenzia delle entrate. Si deve indicare il proprio IBAN e il n. di riferimento della dichiarazione;
– con bonifico da accreditare su apposita contabilità aperta presso la Tesoreria statale intestata all'Agenzia delle entrate. Indicare il n. di riferimento unico della dichiarazione.

■ **Dichiarazione e versamento IVA soggetti IOSS (art. 74-sexies1, D.P.R. 633/1972)**
Riguarda esclusivamente:
– soggetti passivi stabiliti in Italia;
– soggetti passivi *extra*-UE con stabile organizzazione in Italia;
– soggetti passivi *extra*-UE senza stabile organizzazione nella UE,
dando loro la possibilità di incassare l'IVA su vendita a distanza di beni di valore non superiore a 150 euro importati da Paesi o territori terzi, spediti o trasportati da un Paese *extra*-UE a clienti consumatori finali (B2C) nella UE.
La dichiarazione deve essere presentata direttamente o tramite intermediario IOSS, anche in assenza di operazioni con riferimento al mese precedente.
Il versamento è da effettuare entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa, tramite lo sportello unico per importazione IOSS oppure con pagamento all'atto dell'importazione qualora il fornitore od il *marketplace* non utilizzino lo sportello unico. Per questi soggetti la dichiarazione ed il versamento sono contestuali e mensili con riferimento alle operazioni effettuate nel mese precedente.

■ **Ravvedimento operoso sprint**
Termine ultimo per la regolarizzazione degli omessi versamenti IVA al 16 gennaio, mediante il pagamento in via telematica (Mod. F24) con la sanzione ridotta allo 0,1% per ogni giorno di ritardo e sino al quattordicesimo (art. 23, comma 21, D.L. n. 98/2011).

Febbraio

1 Mercoledì

■ **Rimborso dell'IVA pagata in Italia da soggetti non residenti**
Decorre il termine per la richiesta di rimborso IVA pagata in Italia dai soggetti UE (art. 38-*bis*2, Decreto IVA). Tale richiesta va presentata direttamente allo Stato membro o da soggetto *extra*-UE, qualora in detto Stato esistano condizioni di reciprocità con l'Italia (art. 38-*ter* - Svizzera, Norvegia, Israele). Saranno poi le locali Amministrazioni a trasmettere telematicamente la richiesta alle Autorità fiscali italiane. La richiesta può essere presentata a condizione che tali soggetti:
– non abbiano una stabile organizzazione in Italia;
– non si siano identificati direttamente o abbiano nominato un rappresentante fiscale;
– abbiano qui effettuato operazioni attive diverse da quelle per le quali il debitore dell'imposta è il cessionario o committente, da quelle non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti e da quelle di servizi di telecomunicazione, teleradiodiffusione ed elettronici rese in regime MOSS.
La richiesta va presentata a partire dal primo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, fino al 30 settembre dell'anno successivo, tramite posta, mediante Mod. 79 per i soggetti *extra*-UE.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

■ **Compensazione orizzontale del credito annuale IVA per importi non superiori a 5.000 euro**
Il diritto alla compensazione si ha a partire dal 1° gennaio dell'anno in cui viene presentata la dichiarazione annuale mediante presentazione del Mod. F 24 esclusivamente utilizzando i canali Entratel/Fisconline. La compensazione libera è possibile indipendentemente dal totale del credito complessivo che emerge dalla dichiarazione. Una volta compensati gli eventuali primi 5.000 euro, si ricade nella compensazione per crediti superiori a tale importo.

■ **Dichiarazione annuale IVA**
Dal 1° febbraio, si aprono i termini, sino al 30 aprile (in realtà sino al 1° maggio 2023 poiché il 30 aprile cade di domenica), per la presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d'imposta 2022.

■ **Ravvedimento entro 90 giorni dal versamento dell'IVA mensile**
Scade il termine per il ravvedimento operoso "intermedio" che consente di regolarizzare i mancati versamenti dell'IVA nel mese di novembre 2022 versando l'imposta dovuta, gli interessi legali (1,25%) ed una sanzione ridotta a 1/9 del minimo.

■ **Ravvedimento entro 90 giorni dell'IVA trimestrale (ordinari e speciali)**
Scade il termine per il ravvedimento entro 90 giorni dal versamento dell'IVA trimestrale onde poter usufruire della riduzione delle sanzioni per ritardato od omesso versamento dell'imposta relativa al trimestre luglio-settembre 2022.

■ **Richiesta di rimborso IVA pagata nella UE**
Continua a decorrere il termine per la richiesta di rimborso IVA, da parte dei soggetti stabiliti in Italia, dell'imposta pagata in uno Stato UE per acquisti o importazioni effettuate nell'anno precedente avvenute colà da soggetto IT.
La richiesta da inoltrare in via telematica all'Agenzia delle entrate deve riguardare un periodo non inferiore e tre mesi e non possono essere inoltrate oltre il 30 settembre dell'anno successivo a quello per il quale si richiede il rimborso.

15 Mercoledì

■ **Scontrini e ricevute fiscali: annotazione cumulativa**
Termine ultimo per l'annotazione cumulativa sul registro dei corrispettivi delle ricevute e degli scontrini fiscali emessi nel mese precedente dai soggetti ancora esonerati dalla tenuta del registratore telematico (ad esempio: operazioni di cui all'art. 2 del D.P.R. n. 696/1996 e D.L. n. 34/2020).

■ **Annotazione delle fatture di modico importo**
Termine ultimo per l'annotazione cumulativa delle fatture di importo inferiore a 300 euro ricevute il mese precedente.

■ **Associazioni varie: annotazioni**
Per le associazioni sportive dilettantistiche, per le associazioni pro-loco e per le associazioni senza scopo di lucro in regime agevolato, scade il termine per le annotazioni dei corrispettivi incassati a fronte di eventuali operazioni di natura commerciale nel mese precedente.

■ **Fatturazione differita**
Scade il termine per l'emissione delle fatture differite elettroniche con inoltro a SdI, per beni spediti con DDT nel mese precedente, l'imposta relativa fa parte della liquidazione del mese precedente.

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

■ **Fatturazione differita per i servizi resi**
Scade il termine per l'emissione, invio a SdI, e la registrazione di un'unica fattura elettronica riepilogativa delle prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nel corso del mese precedente nei confronti del medesimo soggetto. Detta fattura deve essere registrata entro il giorno di emissione, ma con riferimento al momento di effettuazione delle prestazioni, ossia al mese precedente (art. 21, comma 3, lett. a, Decreto IVA).

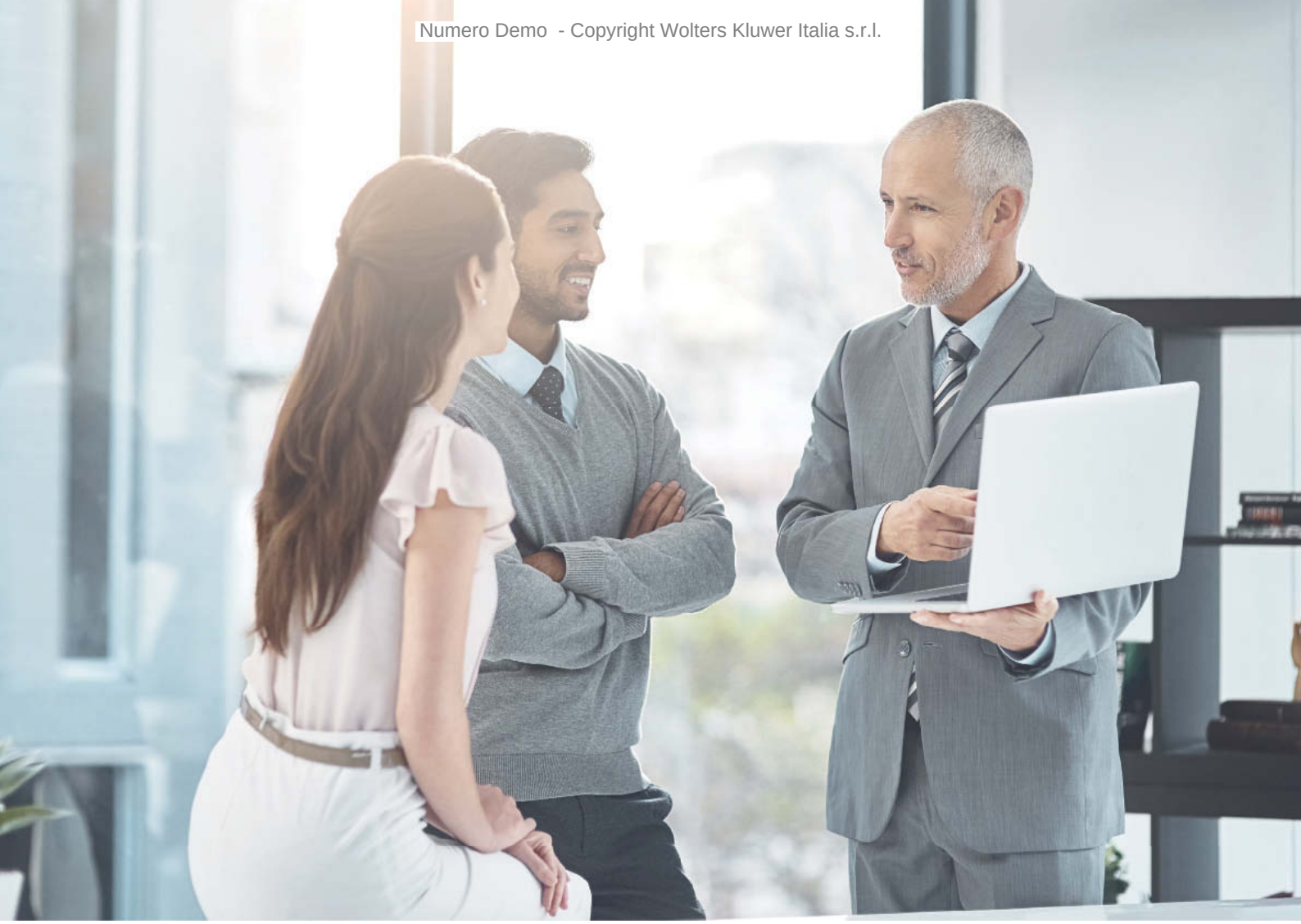
■ **Registrazione delle fatture per acquisti intracomunitari di beni e servizi**
Scade il termine per l'annotazione nei registri degli acquisti e delle vendite, previa integrazione, degli acquisti intracomunitari di beni e servizi con riferimento alle relative fatture ricevute nel mese precedente. Per la liquidazione, l'imputazione è a carico del mese precedente (art. 47 del D.L. n. 331/1993). La fattura in formato XML va inoltrata a SdI utilizzando uno dei "Tipo documento" TD17, TD18, TD19.

■ **Fattura integrativa**
Nel caso di ricevimento di fattura intracomunitaria con corrispettivo inferiore al reale, occorre emettere fattura integrativa analogica entro il giorno 15 del mese successivo all'annotazione della fattura comunitaria e registrarla entro il medesimo termine, ma con riferimento al mese precedente. La fattura, in formato XML, va inoltrata a SdI con indicazione nel "Tipo documento" TD20.

■ **Autofattura**
Il cessionario che entro il 2° mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione non abbia ricevuto la fattura dal fornitore comunitario deve autofatturare l'acquisto entro il giorno 15 del 3° mese successivo a quello di effettuazione e registrarla entro il termine di emissione con riferimento al mese precedente. L'autofattura, in formato elettronico XML va inviata a SdI codice "Tipo documento" TD20.

■ **Cessioni intracomunitarie: fatturazione**
Scade il termine per l'emissione delle fatture relative alle cessioni *intra*-UE effettuate nel mese precedente, con indicazione che trattasi di operazione non imponibile *ex* art. 41 del D.L. n. 331/1993. La fattura va emessa in formato XML ed inoltrata a SdI. La fattura va registrata nel mese di emissione, ma con riferimento al mese di effettuazione dell'operazione (mese precedente) (artt. 46, comma 2 e 47, comma 4 del D.L. n. 331/1993).

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.



Genya Telematici

Genya Telematici è la soluzione per la gestione dell'intero processo di invio e ricezione delle forniture telematiche verso l'Agenzia delle Entrate.
Genya aiuta a gestire il flusso di tutti gli adempimenti degli intermediari fiscali dalla validazione, all'invio fino al recupero delle ricevute e archiviazione del fascicolo.
Un esplicativo cruscotto permette di avere visibilità per ogni modello dei file inviati, da inviare, delle ricevute scaricate o ancora da scaricare.

Y22OMCL

Scopri Genya
e inquadra il QR code
con il tuo smartphone.

Wolters Kluwer

Numero Demo - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

CODICE TRIBUTARIO 2022

CODICE TRIBUTARIO 2022

Tutte le norme su:

- **TUIR**
- **IVA, IRAP, IMU, TARI e altri tributi locali**
- **Registro, Ipotecarie e catastali, Bollo, Successioni e imposte indirette**
- **accertamento e riscossione**
- **contenzioso tributario**
- **Codice civile su bilancio e società**

Y69OICL

ACQUISTALO SUBITO

on line su shop.wki.it

info.commerciali@wki.it

Rivolgiti al tuo consulente editoriale

Nelle migliori librerie

Wolters Kluwer

When you have to be right

Wolters Kluwer

L'estratto che stai consultando
fa parte del volume in vendita
su **ShopWKI**,
il negozio online di **Wolters Kluwer**

Torna al libro

CEDAM IPSOA UTET GIURIDICA il fisco ALTALEX