

# Le novità IVA e la dichiarazione IVA 2023



A cura di  
G. CONFENTE – N. GENTINA

7 febbraio 2023

---



# **L. 29 dicembre 2022 n. 197 (legge di bilancio 2023)**

# NORME FISCALI

## INCREMENTO DELLA SOGLIA – REGOLE DI FUORIUSCITA

La L. 29 dicembre 2022 n. 197 (legge di bilancio 2023) introduce modifiche al regime forfetario, di cui all'art. 1 commi 54-89 della L. n. 190/2014, riguardanti:

- l'incremento da 65.000 a 85.000 euro del limite di ricavi e compensi per l'accesso e la permanenza nel medesimo
  - la fuoriuscita automatica e immediata dal regime nel caso in cui, in corso d'anno, i ricavi o i compensi percepiti superino 100.000 euro.
- Rettifica della detrazione IVA per i fabbricati e beni ammortizzabili in caso di entrata o uscita dal regime forfetario

## FORFETTARI

### Risposte alle domande più frequenti sulla fatturazione elettronica

FAQ pubblicata il 22 dicembre 2022

---

#### FAQ n.150 pubblicata il 22 dicembre 2022

##### Domanda

I contribuenti che nel 2021 erano in regime forfetario e non avevano superato il limite dei 25.000 euro di ricavi/compensi, ragguagliati ad anno previsto dall'art. 18 del D.L. n. 36 del 30 aprile 2022 (convertito in legge n. 79/2022 del 29 giugno 2022), se nel corso del 2022 hanno conseguito ricavi/compensi di importo superiore al citato limite sono obbligati alla fatturazione elettronica dal 1° gennaio 2023 o dal 1° gennaio 2024?

##### Risposta

La norma citata prevede che l'obbligo di fatturazione elettronica per i soggetti precedentemente esclusi “si applica a partire dal 1° luglio 2022 per i soggetti che nell'anno precedente abbiano conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a euro 25.000, e a partire dal 1° gennaio 2024 per i restanti soggetti.” Pertanto, come precisato anche dalla circolare 26/E del 2022, solo per i contribuenti che nell'anno 2021 hanno conseguito ricavi o compensi, ragguagliati ad anno, superiori a 25.000 è entrato in vigore dal 1° luglio 2022 l'obbligo di fatturazione elettronica. Per tutti gli altri soggetti forfetari l'obbligo decorrerà dal 1° gennaio 2024, indipendentemente dai ricavi/compensi conseguiti nel 2022.

---

# NORME FISCALI

## ESTROMISSIONE IMMOBILI

- estromissione agevolata dei beni immobili strumentali dell'imprenditore individuale, posseduti al 31 ottobre 2022,
- Effettuabile dal 1° gennaio 2023 al 31 maggio 2023 con effetti retroattivi al 1° gennaio 2023
- Imposta sostitutiva dell'8% sulle plusvalenze che emergono a seguito dell'operazione
- Versamento delle imposte sostitutive dovute per il 60% entro il 30 novembre 2023 e per il rimanente 40% entro il 30 giugno 2024.

L'operazione di estromissione è esonerata dall'imposizione indiretta:

- Non applicabili imposte di registro e ipo-catastali
- Regime naturale di esenzione Iva per l'estromissione

# NORME FISCALI

## RATEAZIONE AVVISI BONARI

Gli avvisi bonari emessi a seguito di liquidazione automatica (artt. 36-bis del DPR 600/73 e 54-bis del DPR 633/72) o controllo formale della dichiarazione (art. 36-ter del DPR 600/73) possono essere definiti se le somme vengono pagate entro i 30 giorni dalla comunicazione dell'avviso stesso con beneficio delle sanzioni del del 30% che vengono ridotte a 1/3 oppure a 2/3 (artt. 2 e 3 del DLgs. 462/97).

### RATEAZIONE:

Fino al 31/12/2022:

massimo di 8 rate trimestrali se gli importi non superavano i 5.000 euro

massimo 20 rate trimestrali in caso contrario.

### **Dal 01/01/2023:**

- Possibili **20 rate a prescindere dall'importo** la dilazione può oggi sempre avvenire in 20 rate trimestrali (art. 1 comma 159 della L. 197/2022, viene tolto dall'art. 3-bis del DLgs. 462/97 il riferimento alle 8 rate).

# NORME FISCALI

## PROROGA AGEVOLAZIONI PRIMA CASA PER UNDER 36

- Esteso di un ulteriore anno l'applicabilità dell'agevolazione prima casa "giovani", per gli atti di acquisto immobiliare degli "under 36" con ISEE inferiore a 40.000 euro = fino al 31 dicembre 2023.

L'agevolazione è riservata a:

- acquisto della "prima casa" di abitazione, per i soggetti di età inferiore a 36 anni, con ISEE non superiore a 40.000 euro.

L'agevolazione consiste in:

- Zero imposte d'atto (imposta di registro, imposta ipotecaria e imposta catastale) e, per gli atti imponibili a IVA, in un credito d'imposta pari all'IVA corrisposta in relazione all'acquisto medesimo;

- Zero imposta sostitutiva sui mutui erogati per l'acquisto, la costruzione, la ristrutturazione degli immobili agevolati.

# NORME FISCALI

## ALIQUOTE AGEVOLATE

### - GAS METANO

si applica l'aliquota del **5%** (in deroga a quella del 10% o del 22% prevista in via ordinaria) anche per le somministrazioni contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi del **primo trimestre 2023**.

### - ENERGIA TERMICA

Si applica l'aliquota del **5%** prevista per le somministrazioni di gas metano, anche alle somministrazioni di energia termica prodotta con gas metano in esecuzione di un contratto "servizio energia", contabilizzate per i consumi stimati o effettivi relativi al periodo dal **1° gennaio al 31 marzo 2023**

### - TELERISCALDAMENTO

riduzione di aliquota (dal 10% al 5%) nelle forniture dei servizi di teleriscaldamento, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di **gennaio, febbraio e marzo 2023**

### - PELLETTI

nuova adozione è anche l'aliquota del 10% per le cessioni di pellet, in relazione **all'anno 2023**

### - VARIE

- 5% dell'aliquota destinata ai pannolini per bambini e ai seggiolini per bambini da installare negli autoveicoli.
- 5% per i seguenti prodotti condizionati per la vendita al minuto:
  - latte in polvere o liquido per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini nella prima infanzia;
  - le preparazioni alimentari di farine, semole, semolini, amidi, fecole o estratti di malto per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini
  - tutti i prodotti assorbenti per la protezione dell'igiene intima femminile, indipendentemente dalle loro caratteristiche



# NORME FISCALI

## AUMENTATA LA SOGLIA PER LA CONTABILITA' SEMPLIFICATA

Per i SOGGETTI DIVERSI DALLE SOCIETA' DI CAPITALI

i limiti di ricavi per l'utilizzo della **contabilità semplificata**, di cui all'art. 18 del DPR 600/73, sono stati incrementati:

- da 400.000 a 500.000 euro, per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi;
- da 700.000 a 800.000 euro, per le imprese aventi per oggetto altre attività.

Effetti anche ai fini della possibilità di optare per le **liquidazioni IVA trimestrali**.

Per la valutazione dei limiti devo essere presi in considerazione i ricavi dell'anno precedente (rif. Circ. Agenzia delle Entrate n. 80/2001, ris. n. 293/2007, circ. n. 11/2017).

Es. per efficacia anno 2023 il parametro sono i ricavi 2022, che non devono superare le nuove soglie.



## SOGLIA PER LA CONTABILITA' SEMPLIFICATA: QUESITO

### DOMANDA

A seguito dell'innalzamento dal 2023 delle soglie di ricavi per poter utilizzare il regime di contabilità semplificata (cfr. per le prestazioni di servizi da 400.000 a 500.000 euro) è automatico l'adeguamento della soglia? C'è da fare qualche opzione?

Esempio:

Un professionista che ha fatturato 450.000 euro nel 2022 può continuare a pagare l'IVA trimestralmente nel 2023 senza ulteriori adempimenti ?

### RISPOSTA

La risposta è affermativa.



## SOGLIA PER LA CONTABILITA' SEMPLIFICATA: QUESITO

### DOMANDA

Se una ditta individuale edile supera i 400.000 (rif. 500.000 nuovo) di fatturato l'anno successivo dovrà cambiare il proprio regime contabile da semplificato ad ordinario e dalla liquidazione Iva trimestrale a mensile. Ma questo limite dura solo un anno? Cioè se poi l'anno successivo non supera i 400.000 (rif. 500.000 nuovo) euro l'anno successivo ancora può tornare in contabilità semplificata e alla liquidazione Iva trimestrale o dura un triennio il regime ordinario?

### RISPOSTA

Nel caso esposto, il vincolo per la contabilità ordinaria permane solo per un anno. Esempio:

la ditta individuale ha superato nel 2021 la soglia di 400 mila di ricavi: nel 2022 è tenuta alla contabilità ordinaria e alle liquidazioni Iva mensili.

Nel 2022 consegue ricavi inferiori a 500.000: l'anno successivo (2023) potrà tornare ad applicare il regime semplificato e la liquidazione Iva trimestrale.

Il vincolo triennale opera solo nel caso in cui un contribuente esercita una **opzione** per un determinato regime e non nel caso in cui tale regime è adottato come naturale per obbligo di legge.

# NORME FISCALI

## REINTRODUZIONE OBBLIGO COMUNICATIVO PER LE PIATTAFORME

Misura contrasto alle frodi: Reintrodotta un obbligo comunicativo per i soggetti passivi IVA gestori di piattaforme elettroniche che facilitano il commercio elettronico indiretto B2C per determinati beni.

### OGGETTO:

cessioni di quei beni – se esistenti nel territorio dello Stato – appartenenti alle categorie che saranno individuate con **apposito decreto** da emanarsi a cura del Ministero dell'Economia e delle finanze.

Secondo la Relazione illustrativa al Ddl. di bilancio 2023, tra detti beni rientrano:

- telefoni cellulari
- console da gioco
- tablet PC
- Laptop

Con riserva di ulteriori tipologie di beni.

# DOCUMENTI PRECOMPILATI

## PROVVEDIMENTO 9652 DEL 12.01.2023

- **Estensione anche per il 2023** del periodo sperimentale di funzionamento del programma di assistenza on line che prevede la precompilazione dei documenti IVA
- A partire dai documenti IVA relativi all'ultimo trimestre 2022 (registri e LIPE) e dalla dichiarazione IVA relativa al periodo d'imposta 2022 entra l' **Ampliamento destinatari**:
  - i soggetti "trimestrali speciali" o "per natura" di cui all'art. 74 comma 4 del DPR 633/72;
  - i soggetti per i quali nell'anno di riferimento è stato dichiarato il fallimento o la liquidazione coatta amministrativa;
  - i soggetti che applicano metodi specifici di determinazione dell'imposta ammessa in detrazione

Quindi restano ancora esclusi (tra altri) **i soggetti MENSILI**

Inserita la possibilità di accedere alla **bozza della dichiarazione annuale IVA** relativa alle operazioni effettuate a partire dallo scorso 1° gennaio 2022 **anche se i registri delle fatture e degli acquisti non sono stati convalidati o integrati.**

**10.02.2023:** confermata la data a partire dalla quale si potrà accedere alla DIVA precompilata a.i. 2022 MOD. 2023

# RIFORMA SANZIONI

## OPERAZIONI IN REVERSE CHARGE

### ART. 6, D.LGS. 471/97, C.9 bis.3.

Se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta ai sensi dell'articolo 26, terzo comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, e dell'articolo 21, comma 2, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. La disposizione si applica anche nei casi di operazioni inesistenti, ma trova in tal caso applicazione la sanzione amministrativa compresa tra il 5% e il 10% per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.

**Le disposizioni dei periodi precedenti non si applicano e il cessionario o committente è punito con la sanzione di cui al comma 6 con riferimento all'imposta che non avrebbe potuto detrarre, quando l'esecuzione delle operazioni inesistenti imponibili è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole.**



### Quindi in presenza di EVASIONE/FRODE:

- **si applicano le sanzioni proporzionali (dal 90% al 180%) ex dell'art. 6 comma 6 del D. Lgs. 471/97**
- **unitamente al disconoscimento della detrazione con applicazione della sanzione (90% dell'IVA detratta).**

# **RISPOSTE AGENZIA DELLE ENTRATE FORUM ITALIA OGGI TELEFISCO**

## 1. NUOVO ESTEROMETRO

### Domanda

In base alle disposizioni dell' art. 6 , comma 9-bis1, del dlgs n. 471/97, nel caso in cui, in relazione alle operazioni effettuate **da fornitori non stabiliti, ancorché identificati in Italia**, nei confronti di soggetti passivi nazionali, **l'imposta sia addebitata in rivalsa dal fornitore**, anziché essere assolta dal cliente con il regime dell'inversione contabile, in assenza di frodi l'imposta si considera assolta e detraibile, e si applica la sanzione formale da 250 a 2.000 euro. Si chiede di sapere come debba essere effettuata, in tal caso, la comunicazione al Sdi da parte del cessionario/committente nazionale ai sensi dell'art. 1, comma 3-bis, del dlgs n.127/2015, considerato che l'operazione è già stata assoggettata al tributo dal fornitore identificato, ancorché in modo irregolare.

### Risposta

Ai sensi dell' articolo 6 , comma 9-bis.1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471«qualora, in presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile l'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi di cui alle disposizioni menzionate nel primo periodo del comma 9-bis, sia stata erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il cessionario o il committente anzidetto non è tenuto all'assolvimento dell'imposta, ma è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. Al pagamento della sanzione è solidalmente tenuto il cedente o prestatore. Le disposizioni di cui ai periodi precedenti non si applicano e il cessionario o il committente è punito con la sanzione di cui al comma 1 quando l'applicazione dell'imposta nel modo ordinario anziché mediante l'inversione contabile è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale si è approvato che il cessionario o committente era consapevole.».



# FORUM ITALIA OGGI

## NUOVO ESTEROMETRO

Come già chiarito con la risposta ad [interpello n. 501 del 22 luglio 2021](#), siamo di fronte, dunque, ad una fattura irregolare per la quale il legislatore, fermo il diritto alla detrazione qualora il cessionario/committente dia prova che l'imposta «sia stata», seppur erroneamente, «assolta dal cedente o prestatore» in assenza di frode, ha previsto un'apposita sanzione.

La comunicazione dei dati richiesta dall' articolo 1 , comma 3-bis, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127 (c.d. "esterometro"), potrà dunque essere effettuata, nei tempi voluti dalla lettera b) del medesimo comma, utilizzando - anche al fine di contemperare le esigenze della precompilata IVA - il tipo documento "TD28" indicando - nel blocco cedente/prestatore - il codice Paese e l'identificativo estero del fornitore.

Al riguardo, si invita a seguire le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate nella "Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro", pubblicata nell'apposita sezione del proprio sito istituzionale.

**Interpello 501/2021:** Come già chiarito nella circolare n. [16/E del 11 maggio 2017](#), il comma 9-bis.1 prevede che *«(...) se - in presenza dei requisiti prescritti per l'applicazione dell'inversione contabile - l'imposta, seppure in modo irregolare (cioè con il sistema ordinario anziché in reverse charge), è stata comunque assolta dal cedente o prestatore per effetto dell'avvenuta registrazione, di cui all'articolo 23 del d.P.R. n. 633 del 1972, con conseguente confluenza nella liquidazione di competenza, non occorre che il cessionario o committente regolarizzi l'operazione ed è fatto salvo il diritto alla detrazione. Per tale irregolarità, al cessionario o committente, debitore d'imposta, è applicata una sanzione in misura fissa da un minimo di 250 euro fino a un massimo di 10.000 euro. Del pagamento di tale sanzione è responsabile, in via solidale, il cedente o prestatore.*

## 2. Tempistica annotazione acquisti in reverse charge contribuenti trimestrali

### Domanda

Per gli acquisti in reverse charge gli operatori devono operare la doppia annotazione nel registro di cui all' articolo 23 (vendite) e articolo 25 (acquisti) del dpr. n.633/72. L' articolo 7 ,comma 3-bis, del dpr. 14 ottobre 1999, n. 542 dispone che, in luogo degli ordinari termini di cui all'articolo 23, **i soggetti che applicano la liquidazione Iva trimestrale** "possono annotare le fatture nel registro di cui all' articolo 23 del decreto del presidente della repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, entro la fine del mese successivo al trimestre di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni". Si chiede conferma che detto termine rileva anche ai fini dell'annotazione della posta dell'Iva a debito relativa agli acquisti in reverse charge.

### Risposta

Fermo restando che la liquidazione IVA operata dai soggetti che esercitano l'opzione di cui all' articolo 7 , comma 1, lettera a),... (c.d. contribuenti trimestrali "per opzione") prescinde dalle operazioni assoggettate a reverse charge, si ritiene che laddove il cessionario/ committente di un'operazione cd. interna da assoggettare a tale meccanismo abbia esercitato la richiamata opzione, egli potrà «annotare le fatture nel registro di cui all' articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, entro la fine del mese successivo al trimestre di effettuazione delle operazioni e con riferimento allo stesso mese di effettuazione delle operazioni» (cfr. l' articolo 7 , comma 3-bis, del d.P.R. n. 542 del 1999). **La medesima facoltà è consentita anche con riferimento alle operazioni in reverse charge cd esterno, considerato che l'imposta ad esse relativa viene liquidata ugualmente su base trimestrale.** Ciò, ovviamente, rispettando gli ulteriori adempimenti posti a suo carico dal legislatore (quali, a seconda dei casi, l'emissione di autofattura o l'integrazione del documento ricevuto dal cedente/prestatore) come indicato, anche ai fini della corretta compilazione dei diversi documenti e dei registri Iva, nella « Guida alla compilazione delle fatture elettroniche edell'esterometro», pubblicata nell'apposita sezione del sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate, cui si rinvia per tutti i dettagli del caso.

## 3 Cessioni «a se stessi» con fattura elettronica ed esterometro

### Domanda

Ai sensi dell'articolo 41, comma 2, lettera c), Dl 331/1993, ai fini Iva, sono assimilati alle cessioni intracomunitarie non imponibili gli invii di beni dall'Italia verso il territorio di altro Stato membro («in conto proprio»), ovvero per esigenze della propria impresa. Al fine di rilevare il corrispondente acquisto intracomunitario nel Paese Ue di arrivo della merce, il cedente deve ivi nominare un proprio rappresentante fiscale o identificarsi direttamente. Se la merce trasferita viene successivamente venduta a un acquirente stabilito nello stesso Stato membro di destino, la cessione va considerata interna e soggetta a Iva di quello Stato. Ai fini dell'Iva italiana, la prima cessione sarà fatturata ex articolo 41 Dl 331/1993, la seconda «fuori campo Iva» ai sensi dell'articolo 7-bis Dpr 633/1972. Come va compilato l'esterometro in riferimento alle due operazioni? Sono da rilevare entrambe? Stesso dubbio riguarda il modello Lipe e la dichiarazione Iva annuale: entrambe le operazioni sono da riportare nel campo «Totale operazioni attive» di cui al Rigo VP2 del modello Lipe e nel quadro VE della dichiarazione Iva annuale?

### Risposta

(...)

Alla luce di quanto sopra, pur considerando che nel caso di specie l'articolo 41, comma 2, lettera c), del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, assimila le operazioni in esame alle cessioni intracomunitarie, **l'obbligo comunicativo** disposto dall'articolo 1, comma 3-bis, del Dlgs n. 127 del 2015 **non sussiste**.

Va tuttavia rilevato, stante la peculiarità della situazione, data da una cessione che il soggetto stabilito in Italia opera al sé stesso identificato (direttamente o tramite rappresentante fiscale) nel diverso Stato comunitario di destino dei beni, che nel caso di specie il **contribuente deve procedere tramite l'invio al Sistema di Interscambio di una fattura elettronica (documento TD01)** - adempimento che assolverebbe invero anche agli obblighi del citato articolo 1, comma 3-bis - inserendo nel blocco «cessionario/committente» il numero di partita Iva estera. Nel campo 1.1.4 <CodiceDestinatario> sarà possibile inserire l'indirizzo dello stesso trasmittente in modo tale che la fattura gli sia recapitata direttamente. In tal caso andrà inserito il codice natura Iva «N 3.2 non imponibili – cessioni intracomunitarie».

## 3 Cessioni «a se stessi» con fattura elettronica ed esterometro

Rientra invece nell'alveo dell'obbligo comunicativo di cui all'articolo 1, comma 3-bis del Dlgs n. 127 l'ulteriore cessione operata al soggetto passivo stabilito nello Stato estero. Cessione che, per quanto rappresentato nel quesito, sembrerebbe riconducibile alla fattispecie di cui all'articolo 21, comma 6-bis, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 e, come tale, soggetta a fatturazione secondo le regole ricordate nella «Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro», versione 1.8 del 30 settembre 2022, disponibile nell'apposita sezione del sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate, cui si rimanda, indicando il codice di natura Iva «N.2.1».

Quanto agli obblighi comunicativi e dichiarativi, nel rinviare alle istruzioni dei relativi modelli, al quesito posto può darsi risposta affermativa.

Resta fermo che l'obbligo comunicativo di cui all'articolo 1, comma 3-bis, del Dlgs n. 127 del 2015 sussiste anche nell'ipotesi di cessione nei confronti di un soggetto stabilito all'estero non debitore dell'imposta nel Paese Ue; in tale evenienza, sebbene il soggetto passivo italiano non abbia alcun obbligo di fatturazione e di dichiarazione tramite la propria posizione Iva italiana, l'operazione andrà comunque comunicata.

Per quanto riguarda l'esposizione delle operazioni descritte nell'ambito della modulistica Iva, si evidenzia che:

- per quanto riguarda il modello Lipe, entrambe le operazioni vanno indicate **nel rigo VP2** della Lipe relativa al periodo di riferimento;
- per quanto attiene alla dichiarazione Iva, l'operazione intracomunitaria fatturata ai sensi dell'articolo 41, comma 2, lettera c), del decreto-legge n. 331/1993 va indicata nel **rigo VE30, campo 3**, e l'operazione non soggetta fatturata ai sensi dell'articolo 21, comma 6-bis, lettera a), del Dpr n. 633/1972 va indicata nel **rigo VE34**.

## 4. Come comunicare l'acquisto dell'auto acquistata in regime del margine

### Domanda

Un rivenditore di auto italiano riceve fattura da soggetto Ue (passivo Iva) relativo a vetture che provengono dallo Stato membro del fornitore in regime del margine ai sensi del Dl 41/95; l'esterometro, nella versione vigente, impone di integrare la fattura (anche se fuori campo per importi superiori a 5.000 euro) e di inviare allo Sdi il documento integrato anche per l'acquisto di beni intracomunitari; si chiede di comprendere, nel caso di specie, quale sia la tipologia del documento che bisogna redigere e la natura dell'operazione. Dalle nuove specifiche tecniche si chiede conferma se la tipologia di documento sia TD19 e per la natura dell'operazione N2.2?

### Risposta

(...)

Fermo quanto sopra e la necessità, quindi, di trattare l'acquisto in oggetto come una cessione intracomunitaria laddove manchino i requisiti per l'applicazione del regime Iva del margine, qualora tali requisiti sussistano può confermarsi quanto ipotizzato nel quesito conformemente alle indicazioni contenute nella «Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro», versione 1.8 del 30 settembre 2022, disponibile nell'apposita sezione del sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate, in cui si è precisato che «Il codice **N2.2** deve altresì essere adoperato, in associazione ad un Tipo documento con codice TD17 o TD19, per trasmettere tramite Sdi i dati degli acquisti di servizi e di beni effettuati da un soggetto passivo italiano all'estero (non rilevanti ai fini Iva in Italia) i quali devono obbligatoriamente essere comunicati ai sensi dell'articolo 1, comma 3-bis, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127».

## 5. Gruppo Iva: sono da regolarizzare le fatture errate

### Domanda

Le società del gruppo dal 2023 applicano il regime del Gruppo Iva e in questi primi giorni dell'anno hanno ricevuto molteplici fatture intestate erroneamente alla partita Iva dei singoli componenti del Gruppo stesso. Vogliamo sapere se, nonostante quanto indicato dall'agenzia delle Entrate con le risposte 72/E/2019 e 133/E/2020, il gruppo possa operare direttamente la detrazione senza richiedere la nota di variazione ovvero emettere autofattura? Questo perché, per chi scrive, ciò sarebbe in linea con quanto disciplinato dalla stessa Agenzia in caso di operazioni straordinarie e perché, comunque, costituirebbe un errore formale senza alcun danno per l'erario, in quanto la fattura è sempre riferita alla specifica legal entity.

### Risposta

Al riguardo, l'orientamento di prassi amministrativa finora assunto è sempre stato sfavorevole alla detrazione nel caso in cui il Gruppo Iva riceva una fattura con errata indicazione della partita Iva.

In particolare, la questione, come lo stesso quesito evidenzia, è stata esaminata con la risoluzione n. 72/E del 2019 con la quale è stato precisato che quand'anche la fattura rechi l'indicazione della partita Iva ante adesione di una delle società del Gruppo Iva, ai fini della sua registrazione e dell'esercizio del diritto alla detrazione della corrispondente imposta, il Gruppo Iva deve necessariamente attivarsi per la regolarizzazione della fattura, nel presupposto, da un lato, che la corretta indicazione della partita Iva del cessionario/committente rientra tra i requisiti richiesti dall'articolo 21, comma 2, lettera f), del Dpr n. 633/1972 ai fini della regolarità della fattura e, dall'altro, che il dies a quo da cui decorre il termine per l'esercizio della detrazione è individuato nel momento in cui, in capo al cessionario/committente, si verifica la duplice condizione dell'avvenuta esigibilità dell'imposta e del possesso di una valida fattura redatta conformemente alle disposizioni di cui al citato articolo 21 del Dpr n. 633/1972.

Pertanto, in relazione al quesito posto, si confermano le indicazioni già fornite in via di prassi, come innanzi rappresentate (tra le più recenti, si veda la risposta ad interpello n. 373 del 17 settembre 2020.).

# **Provvedimento Agenzia Entrata**

## **13.1.2023**

### **MOD. IVA 2023**

## QUADRO VA – RIGO VA15

VA15 Società di comodo

1

### VA 15 – SOCIETA' DI COMODO

Il decreto «semplificazioni fiscali» (DL 21.6.2022 n. 73) ha **abrogato** la della disciplina delle società in **perdita sistematica** (art. 2 co. 36-decies, 36-undecies e 36-duodecies del DL 138/2011), con decorrenza «**dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2022**».

Conseguenza pratica della norma è che le preclusioni disposte dall'art. 30 della L. 724/94 non si applicano **già a decorrere dall'anno d'imposta solare 2022** nell'ipotesi in cui :

- Gli anni d'imposta 2017, 2018, 2019, 2020, 2021 risultino in **perdita fiscale**;
- Oppure **4** degli anni sopra indicati siano in **perdita** e **1** manifesti un **reddito imponibile inferiore al reddito minimo**.

Resta ferma invece l'applicazione della disciplina previgente per il periodo di imposta 2021 (quindi nel caso di società che abbia i periodi 2016,2017,2018,2019,2020 in perdita fiscale ovvero 4 anni in perdita fiscale e 1 con reddito inferiore al minimo)



## QUADRO VA – RIGO VA16

Dati relativi agli importi sospesi a seguito dell'emergenza sanitaria da COVID-19						
VA16	Codice		Importo	Codice		Importo
1	2			3	4	
			,00			,00
						,00

### VA 16 – SOSPENSIONE DEI VERSAMENTI EMERGENZA COVID-19

Rigo modificato.

E' riservato agli operatori che essendone legittimati, non hanno effettuato nel 2022, alle scadenze ordinarie, i versamenti IVA in virtù delle sospensioni accordate a seguito dell'emergenza sanitaria da COVID-19. E' stato introdotto uno specifico campo nel quale inserire il «codice» riferito al soggetto beneficiario della sospensione dei versamenti.

#### Modalità di compilazione del rigo VA16

**4 - Federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva e associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento ai sensi del d.p.c.m. 24 ottobre 2020 (art. 1, comma 923, L. 234/2021, art. 39, comma 1-bis, D.L. n. 50/2022, art. 1, comma 160, legge n. 197/2022)**

Per i soggetti sopra indicati sono sospesi i termini dei versamenti relativi all'imposta sul valore aggiunto in scadenza nei mesi da gennaio a novembre 2022. I versamenti sospesi sono effettuati in un'unica soluzione entro il 22 dicembre 2022. Si considerano tempestivi se effettuati in un'unica soluzione entro il 29 dicembre 2022 ovvero in sessanta rate di pari importo, con scadenza delle prime tre rate entro il 29 dicembre 2022 e delle successive rate mensili entro l'ultimo giorno di ciascun mese, a decorrere dal mese di gennaio 2023.

**5 - Soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, aventi il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato, le cui attività sono vietate o sospese fino al 31 marzo 2022 ai sensi dell'art. 6, comma 2, del D.L. n. 221/2021 (attività che si svolgono in sale da ballo, discoteche e locali assimilati) (art. 1, commi 2 e 3, D.L. n. 4/2022)**

Per i soggetti sopra indicati sono sospesi i termini dei versamenti relativi all'imposta sul valore aggiunto in scadenza nel mese di gennaio 2022. I versamenti sospesi sono effettuati in un'unica soluzione entro il 16 ottobre 2022.

**6 - Soggetti che gestiscono teatri, sale da concerto e altre strutture artistiche, di cui al codice Ateco 90.04.00, aventi il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato (art. 22-bis D.L. n. 21/2022)**

Per i soggetti sopra indicati sono sospesi i termini dei versamenti relativi all'imposta sul valore aggiunto in scadenza nei mesi di aprile, maggio e giugno 2022. I versamenti sospesi sono effettuati in un'unica soluzione entro il 16 novembre 2022.

## QUADRO VO – RIGO VO 35

**VO35** ATTIVITÀ ENOTURISTICA  
Determinazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari (art. 1, commi da 502 a 505, legge n. 205/2017)

Opzione  1  Revoca  2

### VO 35 – ENOTURISMO

Nella sezione 3, rigo VO35 riservato alle **imprese agricole esercenti anche l'attività enoturistica**, è stata introdotta la casella per comunicare la revoca dell'opzione per l'applicazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari.

All'enoturismo si applica il regime fiscale forfetario previsto per gli agriturismi ex art. 5 della L. 413/9, ai fini delle imposte dirette e, ai soli produttori agricoli di cui agli artt. 295 ss. della direttiva 2006/112/CE, ai fini dell'IVA.

## QUADRO VQ – RIGO VQ 1

QUADRO VQ		Differenza tra IVA periodica dovuta e IVA periodica versata		Differenza tra credito potenziale e credito effettivo		IVA periodica versata a seguito di comunicazioni in anni precedenti	
VERSAMENTI PERIODICI OMESSI	1 Anno	2	,00	3	,00	4	,00
	VQ1 IVA periodica versata a seguito di comunicazione d'irregolarità	5	,00	6 IVA periodica versata a seguito di cartella di pagamento	7	,00	8 Credito maturato
9 Codice fiscale		10 Modulo		11 Gruppo			

### VQ 1 campo 4: iva periodica versata a seguito di comunicazioni in anni precedenti

Il quadro VQ è destinato a far riemergere il credito IVA «sospeso» in anni precedenti a seguito di versamenti IVA non spontanei o ripresi dopo le sospensioni accordate (es. emergenza Covid-19)

*Specificano le istruzioni che alla colonna 4 deve essere indicato:*

– l'ammontare dell'IVA periodica relativa all'anno d'imposta di colonna 1 versata, a seguito del ricevimento di comunicazioni d'irregolarità e/o a seguito della notifica di cartelle di pagamento **e/o a seguito di versamenti precedentemente sospesi**, fino alla data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno d'imposta precedente. Tale importo è pari alla somma dei versamenti indicati nelle colonne 4, 5, 6 e **7** del quadro VQ del modello precedente, riferiti al medesimo anno di colonna 1.

## QUADRO VQ – ESEMPIO

Periodo d'imposta 2021:

IVA periodica dovuta: 30.000,00 euro;

IVA periodica versata: 10.000,00 euro;

credito IVA "potenziale": 25.000,00 euro;

credito IVA liquidato nel rigo VL33: 5.000,00 euro;

Versamenti a seguito del ricevimento di comunicazioni di irregolarità, eseguiti tra il giorno successivo alla data di presentazione della DIVA 2022 per il 2021 e la data di presentazione del modello IVA 2023 per il 2022: 10.000,00 euro

Esposizione in VQ della DIVA 2023 su 2022:

	1 Anno	2 Gruppo	3 Maggior credito	4	Codice fiscale	5 Modulo
VN1				,00		
VN2				(30'000 - 10'000)		(25'000 - 5'000)
VN3				,00		
VN4				,00		
	1 Anno	2	3	4	5	6
	2021		Differenza tra IVA periodica dovuta e IVA periodica versata	Differenza tra credito potenziale e credito effettivo	IVA periodica versata a seguito di comunicazioni in anni precedenti	
		20.000,00	20.000,00	20.000,00	,00	
VQ1	5 IVA periodica versata a seguito di comunicazione d'irregolarità	6 IVA periodica versata a seguito di cartella di pagamento	7	8		
	10.000,00	,00		10'000,00		
		Codice fiscale		Modulo		Gruppo

## QUADRO CS – CONTRIBUTO STRAORDINARIO CONTRO IL CARO BOLLETTE E (ART. 37 D.L. N. 21/2022)

Situazione		Incremento	Contributo dovuto	Contributo dovuto entro il 30/11/2022	Eccedenza di versamento	Rimborso
<b>CS1</b>	1	2	3	4	5	6
	Compensazione			Codice Fiscale		
	7		8			
<b>GRUPPO IVA</b>						
<b>CS2</b>	2	3	4	5	6	
	Compensazione			Codice Fiscale		Assunzione di responsabilità
	7		8			9
<b>CS3</b>	2	3	4	5	6	
	7		8			9

### QUADRO CS: NUOVO per «extraprofitti»

E' PREVISTO per consentire ai soggetti passivi del contributo straordinario di cui all'articolo 37 del DL 37/2022, di assolvere i relativi adempimenti dichiarativi.

Il quadro deve essere compilato dai soggetti che, verificata la sussistenza delle condizioni per l'applicazione del contributo, risultino tenuti ad effettuare i relativi versamenti e dai soggetti che per effetto di quanto previsto dall'art. 1, comma 121, lett. a) e b), della legge n. 197 del 2022 risultino tenuti al versamento dell'importo residuo entro il 31 marzo 2023 ovvero intendano chiedere a rimborso o utilizzare in compensazione il maggior importo versato.

## QUADRO CS – CONTRIBUTO STRAORDINARIO CONTRO IL CARO BOLLETTE E (ART. 37 D.L. N. 21/2022)

### QUADRO CS: NUOVO per «extraprofitti»

I produttori / importatori e rivenditori di energia elettrica, di gas e di prodotti petroliferi sono tenuti a versare un contributo determinato sull'**incremento** del saldo tra le operazioni attive e passive IVA indicate nelle LIPE del periodo 1° ottobre 2021 – 30 aprile 2022 e il saldo delle stesse operazioni considerate nel periodo 1° ottobre 2020 – 30 aprile 2021 (art. 37 DL 21/2022). Se il saldo del periodo 01.10.2020 e 30.04.2021 è negativo, ai fini del calcolo della base imponibile, si assume pari a zero.

1. Finanziaria 2023 (L. 197/2022): il contributo risulta dovuto se:

- almeno il 75% del volume d'affari 2021 deriva dalle attività di produzione di energia elettrica / gas metano o estrazione di gas naturale, rivendita di energia elettrica / gas metano / gas naturale e di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi, nonché importazione a titolo definitivo / introduzione in Italia da altri Stati UE di energia elettrica / gas naturale / gas metano, prodotti petroliferi.

2. Il contributo è fissato nella misura del 25% dell'incremento sopra descritto e si applica soltanto se l'incremento è non inferiore al 10% e superiore a € 5.000.000.

Come disposto dall'Agenzia delle Entrate nel Provvedimento 17.6.2022, gli adempimenti dichiarativi sono assolti nel mod. IVA 2023.

## **QUADRO CS – CONTRIBUTO STRAORDINARIO CONTRO IL CARO BOLLETTE E (ART. 37 D.L. N. 21/2022)**

### **QUADRO CS: NUOVO per «extraprofitti»**

**CS 1** - deve essere compilato:

- dai soggetti che, avendo verificato la sussistenza delle condizioni per l'applicazione del contributo, sono tenuti al versamento del contributo in oggetto (acconto pari al 40% entro il 30.6.2022 e restante parte a saldo entro il 30.11.2022)
- e dai soggetti che per effetto di quanto previsto dall'art. 1, comma 121, lett. a) e b), della legge n. 197 del 2022 risultino tenuti al versamento dell'importo residuo entro il 31 marzo 2023 rispetto a quanto dovuto entro il 30.11.2022 (presenza di un contributo maggiore rispetto a quello dovuto entro il 30.11.2022) ovvero intendano chiedere a rimborso o utilizzare in compensazione il maggior importo versato entro il 30.11.2022 (presenza di un contributo inferiore rispetto a quello dovuto entro il 30.11.2022)

### **Da CS 2 a CS 10 - Gruppo IVA**

vanno compilati dai soggetti passivi del contributo che nel 2022 partecipano a un Gruppo IVA. Gli adempimenti dichiarativi sono assolti dal rappresentante in sede di presentazione della dichiarazione del Gruppo da presentare nell'anno 2023.

In tal caso, il rappresentante del Gruppo compila un rigo per ciascun partecipante tenuto al pagamento del contributo, indicando il codice fiscale del soggetto partecipante nella colonna 8, oltre ai dati indicati nelle colonne 2, 3, 4, 5, 6 e 7.

Barrando la casella 9 i partecipanti al Gruppo attestano di assumersi la responsabilità dei dati comunicati dal rappresentante del Gruppo.



## UTILIZZO IN COMPENSAZIONE DEL CREDITO IVA

### Compensazione del credito IVA 2022

Il credito IVA annuale per importi **superiori a € 5.000** può essere **COMPENSATO dal 10°** giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione annuale e con **visto di conformità**.

Resta confermato che l'utilizzo del credito fino a 5.000 è libero e può essere attuato fin dal 01.01.2023

N.B.: I soggetti ISA che hanno un punteggio di affidabilità almeno pari a:

- 8 per il 2021;

- 8,5 come media 2020 - 2021;

Sono esonerati dal visto di conformità per la compensazione del credito IVA 2022 fino al limite di € 50.000 annui.

### Rimborso del credito IVA 2022

Il credito IVA annuale può in alternativa essere chiesto a **RIMBORSO** mediante la compilazione del quadro VX.

Anche in tale caso, i soggetti ISA con i requisiti sopra descritti, beneficiano dell'esonero dalla presentazione della garanzia o visto fino ad un ammontare richiesto di € 50.000





### DOMANDA

Credito annuale DIVA 2022 a. i. 2021 = 6.567

Debito IVA aprile 2021: omesso



**Il credito IVA 6.567 è credito «potenziale» ovvero ne è impedito l'utilizzo a seguito dell'omesso versamento periodico di aprile**

Se prima della presentazione della stessa dichiarazione iva 2022 per l'anno 2021 è stato utilizzato in compensazione il credito annuale anno 2021 (nei limiti di euro 5.000) per versare tardivamente il debito iva di aprile dello stesso anno, si tratta di compensazione di credito inesistente?

Quale sanzione rischia il contribuente?

E' applicabile l'istituto del ravvedimento operoso?

Oppure essendo stata effettuata la compensazione prima della presentazione della dichiarazione iva, è da considerarsi corretta?

### RISPOSTA

Conferma che l'utilizzo del credito IVA è INIBITO fino a concorrenza del debito non versato.

L'utilizzo costituisce compensazione di credito NON SPETTANTE sanzionabile nella misura del 30% (art. 13, c. 4 D.Lgs. 471/97)

La violazione è ravvedibile prima del ricevimento dell'avviso bonario (controllo automatizzato ex 54-bis). Nel caso di avviso bonario si dovrebbe versare quanto richiesto con l'avviso (sanzione al 10%) e recuperare tale credito nel quadro VQ.



### DOMANDA

- Controllo automatizzato DIVA/2020 (Periodo di imposta 2019): emerso un maggior credito IVA di euro 1.000;

- il contribuente, tramite il canale CIVIS, ha confermato "in toto" la spettanza di tale maggior credito. L'Ufficio territoriale che ha lavorato la richiesta di assistenza ha successivamente regolarizzato la comunicazione.

Per poter compensare con il modello F24 il predetto credito IVA con altri debiti tributari e/o contributivi è necessario trasmettere una dichiarazione IVA/2020 integrativa, oppure è possibile utilizzare direttamente il credito "regolarizzato" in modello F24 con il codice 6099/2019?

### RISPOSTA

L'utilizzo diretto in F24 con il codice 6099/2019 genererebbe una comunicazione di irregolarità.

Occorre effettuare DIVA integrativa Iva 2020 (anno 2019).

**Telefisco 2020 (§ 18):** in caso di dichiarazione integrativa oltre l'anno, il credito da essa risultante va indicato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa. Questo è necessario per consentire "la rigenerazione" del credito e la sua disponibilità in compensazione dei debiti maturati dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa. Pertanto, nel caso esposto, occorrerà innanzitutto presentare la dichiarazione integrativa relativa al 2019 dalla quale emerga il predetto credito. Successivamente, il predetto credito dovrà essere indicato nella dichiarazione relativa all'anno in cui stata presentata l'integrativa (es. dichiarazione Iva 2023 per l'anno 2022) e potrà essere utilizzato in compensazione per il pagamento dei debiti maturati dal periodo di imposta successivo, secondo quanto previsto dall'art. 8, comma 6 quater, del Dpr 322/98.



### DOMANDA

- un'azienda ha ricevuto a dicembre 2022 l'incasso integrale di una fornitura che verrà spedita solo a gennaio 2023.
- A fronte di tale incasso il fornitore ha emesso la relativa fattura ai sensi dell'art. 8 comma 1 lett c) DPR 633/72, poiché il cliente aveva inviato la relativa dichiarazione di intento.

Si chiede come comportarsi con la relativa fattura di saldo di gennaio 2023 qualora il cliente non presenti una nuova dichiarazione di intento per l'anno 2023. Nello specifico si chiede se la fattura potrà essere a zero, oppure se il fornitore dovrà addebitare l'Iva relativa ai prodotti consegnati a gennaio 2023 stornando la fattura di acconto emessa a dicembre ai sensi dell'art. 8 comma 1 lett c) (in tal caso il cliente dovrà pagare al fornitore solamente l'importo dell'iva esposta in fattura).

### RISPOSTA

Se è stato integralmente pagato e fatturato il corrispettivo, nel mese di dicembre 2022, la fattura di saldo con data gennaio 2023 potrà essere «a zero», ovvero più verosimilmente sarà emesso il solo DDT.

Per l'utilizzo del plafond bisogna far riferimento al momento di effettuazione dell'operazione, determinato ai sensi dell'articolo 6 del Dpr 633 del 1972.

Pertanto, nel caso di fattura o pagamento anticipati, il momento di effettuazione coincide con la data della fattura o del pagamento. Quindi, nel caso esposto la fattura di dicembre 2022 è stata legittimamente emessa in regime di non imponibilità, ai sensi della lettera c) dell'articolo 8 del decreto Iva e non è necessario stornarla.

# LA PACE FISCALE:



# SANATORIA IRREGOLARITA' FORMALI

## SINTESI

<b>ERRORI SANABILI</b>	Violazioni formali che non hanno riflesso sulla base imponibile delle imposte sui <b>redditi, IVA e IRAP</b> e sul pagamento di tributi, commesse sino al <b>31.10.2022</b>
<b>CONDIZIONI</b>	Pagamento di <b>200 euro</b> per anno d'imposta e rimozione della violazione
<b>BENEFICI</b>	Estinzione della violazione
<b>ESCLUSIONI</b>	Violazioni relative al monitoraggio fiscale
<b>TERMINI</b>	Due rate scadenti il 31.3.2023 e il 31.3.2024. Facoltà di versare tutto entro il 31.3.2023 Termine rimozione irregolarità : 31.3.3024
<b>PLURALITÀ DI VIOLAZIONI</b>	Il contribuente può scegliere cosa regolarizzare

## CIRCOLARE 2/E/2023

### COSA E' SANABILE ?

irregolarità e inosservanza di obblighi o adempimenti, di natura formale che **non rilevano per la determinazione della base imponibile** ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP e sul **pagamento** di tali tributi.

- violazioni per le quali il legislatore ha previsto sanzioni amministrative pecuniarie entro limiti **minimi e massimi o in misura fissa**, non essendoci un omesso, tardivo o errato versamento di un tributo sul quale riproporzionare la sanzione.

### COSA NON E' SANABILE ?

1. Violazioni **sostanziali**
2. Violazioni formali relative a **imposte diverse** da quelle espressamente indicate nel comma 166 (ad esempio, imposta di registro e di successione).

Con riferimento alle violazioni formali commesse fino al 31 ottobre 2022, oggetto di un PVC sono prorogati di due anni i termini di decadenza per la notifica dell'atto di contestazione ovvero dell'atto di irrogazione sanzione.

- Circolare AdE 2/E/2023 detta proroga opera per la semplice presenza delle violazioni formali constatate in un processo verbale, commesse fino al 31.10.2022, **a prescindere dalla circostanza che il contribuente** destinatario dell'attività di verifica si **sia avvalso** della definizione agevolata del verbale e indipendentemente dal perfezionamento o meno della stessa.

# SANATORIA IRREGOLARITA' FORMALI

## CIRCOLARE ADE 2/E/2023

### VIOLAZIONI DEFINIBILI – ESEMPI

- presentazione di dichiarazioni **annuali «inesatte»** (es. mancata indicazione di opzioni);
- l'omessa o irregolare presentazione delle **liquidazioni periodiche IVA** quando l'imposta risulta assolta e non anche quando la violazione ha avuto effetti sulla determinazione e sul pagamento dell'imposta (anche se l'omesso versamento è stato sanato?);
- omessa, irregolare o incompleta presentazione degli **elenchi Intrastat**;
- irregolare tenuta e conservazione delle **scritture contabili**, nel caso in cui la violazione non abbia prodotto effetti sull'imposta complessivamente dovuta;
- l'omessa restituzione dei **questionari** inviati dall'Agenzia o da altri soggetti autorizzati, ovvero la restituzione dei questionari con risposte incomplete o non veritiere;
- l'omissione, incompletezza o inesattezza delle dichiarazioni d'inizio, o variazione dell'attività;
- l'erronea compilazione della **dichiarazione d'intento** (sanabile anche l'errore o l'omissione del protocollo delle lettere d'intento sulle fatture?);
- violazione del **principio di competenza**, sempre che la violazione non incida sull'imposta complessivamente dovuta nell'anno di riferimento
- la tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari;
- le irregolarità od omissioni compiute dagli operatori finanziari;
- l'omessa o tardiva comunicazione dei **dati** al **sistema tessera sanitaria**;

# SANATORIA IRREGOLARITA' FORMALI

## CIRCOLARE ADE 2/E/2023

### VIOLAZIONI DEFINIBILI – ESEMPI

- l'omessa comunicazione della proroga o della risoluzione del contratto di locazione soggetto a cedolare secca;
- la violazione degli obblighi inerenti alla **documentazione e registrazione** delle operazioni imponibili ai fini IVA, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo (*es. tardiva emissione fattura elettronica*);
- la violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione delle operazioni **non imponibili, esenti o non soggette ad IVA**, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito;
- la detrazione dell'IVA, erroneamente applicata in **misura superiore** a quella effettivamente **dovuta** a causa di un errore di aliquota e, comunque, assolta dal cedente o prestatore, in assenza di frode (*cf. contrasto con Giurisprudenza Cassazione*);
- l'irregolare applicazione delle disposizioni concernenti **l'inversione contabile**, in assenza di frode (cfr. articolo 6, commi 9-bis, 9-bis1 e 9-bis2, del d.lgs. n. 471 del 1997) quando l'imposta risulta, ancorché irregolarmente, assolta e non anche quando la violazione ne ha comportato il mancato pagamento (*da chiarire il concetto di imposta assolta*);
- l'omesso esercizio dell'opzione nella dichiarazione annuale, sempre che si sia tenuto un comportamento concludente conforme al regime contabile o fiscale scelto con l'eccezione delle ipotesi di rimessione in bonis ex art. 2, comma 1, del DL 16/2012;
- **omessa iscrizione** al VIES;



# SANATORIA IRREGOLARITA' FORMALI

## CIRCOLARE ADE 11/E/2019



### VIOLAZIONI NON DEFINIBILI

- omessa presentazione di F24 **a saldo zero**
- acquisto di beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare
- omessa presentazione delle dichiarazioni;
- fatture ricevute a fronte di operazioni oggettivamente o soggettivamente inesistenti
- omesso esercizio delle opzioni
- omessa o irregolare presentazione delle **LIPE** quando la violazione ha avuto riflessi sul debito d'imposta
- omessa trasmissione della dichiarazione degli intermediari abilitati;
- errori collegati al **visto di conformità**.

## CIRCOLARE ADE 2/E/2023



### VIOLAZIONI NON DEFINIBILI

- comunicazioni necessarie a perfezionare alcuni tipi di **opzione** o l'accesso ad agevolazioni fiscali, per le quali non è sufficiente il comportamento concludente.

#### Esempi:

- comunicazione destinata all'Enea,
- violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale,
- violazioni dell'obbligo di comunicazione da parte degli intermediari e operatori bancari e finanziari (ex art. 1 DL 167/1990)

# SANATORIA IRREGOLARITA' FORMALI

## CIRCOLARE ADE 2/E/2023

### Condizione per efficacia della sanatoria

La regolarizzazione si perfeziona con il versamento delle somme dovute e la “rimozione delle irregolarità od omissioni”.

> Circolare n. **11/E/2019**

Nel caso in cui il contribuente **non** abbia rimosso tutte le irregolarità commesse, in presenza di un giustificato motivo, **è possibile provvedervi entro trenta giorni dalla ricezione di invito** da parte dell' Agenzia delle entrate

*Tale circostanza potrebbe verificarsi, ad esempio, quando il contribuente, pur applicando la diligenza del buon padre di famiglia, non riesca ad individuare tutte le violazioni formali commesse, le quali, in tutto o in parte, potrebbero non essere di immediata percezione, anche in ragione della mancanza di effetti sostanziali sui tributi cui si riferiscono. In tale evenienza, affinché la definizione possa ritenersi perfezionata occorre necessariamente rimuovere la violazione entro il 2 marzo 2020, ovvero entro 30 giorni dall'invito dell'ufficio.*

## **SANATORIA IRREGOLARITA' FORMALI: QUESITO**

### **Domande**

Società che riceve fattura soggetta «**reverse charge**» invia autofattura allo SDI ma erroneamente non applica l'iva 22%. L'autofattura **senza Iva** è stata registrata nel registro Iva acquisti e vendite. Le violazioni riguardano il periodo gennaio - dicembre 2022.

- L'errore rientra tra quelli formali sanabili ?
- Se sì, per regolarizzare le operazioni fino al 31.10 come rimuovere le violazioni?
- Quali sanzioni in ravvedimento, per il periodo post 31.10?

### **Risposte**

- Il caso descritto dovrebbe rientrare tra le irregolarità formali definibili.
- La regolarizzazione per le fatture ricevute ante e post 31.10 comporterebbe l'obbligo di rimuovere l'omissione. Nel caso specifico la regolarizzazione può essere effettuata stornando i documenti errati e rimettendo le autofatture con data 2022 e aliquota Iva del 22%.
- Le violazioni successive al 31.10 possono essere sanate con il versamento di 55,56 euro (1/9 di 500 euro) per ciascun fornitore e liquidazione Iva (circolare agenzia Entrate 16/E/2017).

## **SANATORIA IRREGOLARITA' FORMALI: QUESITO**

### **Domande**

Una società ha emesso nel 2021 fattura elettronica a fronte di un pagamento ricevuto, **regolarmente registrata**, inserita nelle **LiPe e in dichiarazione iva** e calcolata nel calcolo delle imposte dovute. Solo l'anno successivo una verifica del cassetto fiscale ha evidenziato che **la fattura era stata scartata** per numerazione errata (riportava un numero già utilizzato).

Ciò premesso, si chiede: 1) la mancata trasmissione della fattura elettronica può rientrare nella sanatoria irregolarità formali? 2) se sì, per sanare l'irregolarità, è necessario emettere ora fattura elettronica ed eventualmente cosa indicare nella stessa?

### **Risposte**

1. L'omessa trasmissione della fattura elettronica è sanabile con la definizione delle irregolarità formali, ai sensi dell'art. 1, comma 166 e seguenti della legge 197/2022. L'agenzia delle Entrate ha confermato che è coperta dalla sanatoria anche la violazione degli obblighi inerenti alla documentazione delle operazioni imponibili ai fini IVA, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo (circolare 2/E/2023, paragrafo 1).

2. La fattura deve essere emessa con la stessa descrizione del documento originario non acquisito dal sistema di interscambio per l'errata numerazione.

# AVVISI BONARI

## SINTESI

<b>OGGETTO SANATORIA</b>	Comunicazioni di irregolarità ex art. 36 bis dpr 600/73 e 54 bis dpr 633/72 : quindi atti di liquidazione delle dichiarazioni
<b>ATTI INTERESSATI</b>	<p>a) periodi di imposta <b>2019, 2020 e 2021</b> per gli avvisi bonari la cui scadenza di versamento è ancora «aperta» alla data del 1.1.2023</p> <p>b) indipendentemente dal periodo di imposta per gli avvisi bonari la cui <b>rateazione</b> è in corso al <b>1.1.2023</b></p> <p>La relazione di accompagnamento precisa che non deve essere intervenuta la decadenza: <i>es. rata di ottobre non pagata, potrebbe essere versata entro la fine del mese di gennaio in modo tale da poter rientrare nella rateazione e dunque nella ipotesi di riduzione delle sanzioni</i></p>
<b>DECADENZA RATEAZIONE</b>	In caso di rateazione, il mancato pagamento della prima rata entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni in misura piena (art. 15 ter del DPR 602/73)

# AVVISI BONARI

Precisazioni circolare dell' Agenzia delle entrate n. 1 del 13.1.2023:

- Si deve essere in regola con la rateazione da avviso bonario già esistente al 1.1.2023. Quindi non deve essere scattata la decadenza da art. 15 ter del DPR n. 602 del 1973
- Ammesso il ravvedimento operoso «ordinario» per sanare una potenziale decadenza e beneficiare della riduzione delle sanzioni al 3%

ESEMPIO della circolare

- Importo totale della comunicazione con codice tributo 9001 = 5.000,00
- Quota di imposta sui 5.000,00 = 4.000,00 (80% del totale)
- Totale versato sino al 1 gennaio 2023 = 1.875,00
- Di questi 1.875,00 assumo che l'80% è la quota di imposta già versata e che è pari ad euro 1.500,00
- Quindi, sulla differenza tra 4.000,00 e 1.500,00 (=2.500,00) calcolo la sanzione del 3% attraverso il programma messo a disposizione dall'Ade

# AVVISI BONARI

LINK PER RECUPERARE IL FOGLIO di CALCOLO

<https://www.fiscooggi.it/rubrica/attualita/articolo/rateazione agevolata avvisi bonari foglio ad hoc semplifica calcolo>

Comunicazione degli esiti del controllo automatizzato delle dichiarazioni - definizione agevolata delle rateazioni in corso al 1° gennaio 2023  
Calcolo del debito residuo al 1° gennaio 2023 con sanzioni ridotte per le rate che scadono negli anni 2023 e successivi  
Articolo 1, commi 155 e 156, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023)  
Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 1/E del 13 gennaio 2023

		codice fiscale AAABBB88T10H5010			modello Redditi
		codice atto			anno d'imposta 2018
ID	Dettaglio degli esiti	Importo richiesto con la comunicazione (IC)	Importo versato (IV)	Importo residuo (IC-IV)	Importo residuo con sanzioni ridotte
1	Imposta omessa e/o minor credito da versare	51.692,00 €	4.869,87 €	46.822,13 €	46.822,13 €
2	Sanzione per omesso versamento (10%)	5.169,20 €	486,99 €	4.682,21 €	1.404,66 €
3	Sanzione per tardivo versamento superiore a 90 giorni (10%)	- €	- €	- €	- €
4	Sanzione per tardivo versamento da 15 a 90 giorni (5%)	- €	- €	- €	- €
5	Sanzione per tardivo versamento di 14 giorni (4,67%)	- €	- €	- €	- €
6	Sanzione per tardivo versamento di 13 giorni (4,33%)	- €	- €	- €	- €
7	Sanzione per tardivo versamento di 12 giorni (4%)	- €	- €	- €	- €
8	Sanzione per tardivo versamento di 11 giorni (3,67%)	- €	- €	- €	- €
9	Sanzione per tardivo versamento di 10 giorni (3,33%)	- €	- €	- €	- €
10	Sanzione per tardivo versamento fino a 9 giorni (≤3%)	- €	- €	- €	- €
11	Interessi	5.596,43 €	527,23 €	5.069,20 €	5.069,20 €
12	Contributi previdenziali e somme aggiuntive	- €	- €	- €	- €
13	Sanzione versata (-)	- €			- €
14	Importo totale della comunicazione	62.457,63 €			
15	Somma dei versamenti eseguiti entro il 31/12/2022		5.884,09 €		
16	Importo residuo (totale)			56.573,54 €	
17	Importo residuo con sanzioni ridotte (totale)	Utilizzare il foglio "Rateazione" per elaborare il piano di rateazione dell'importo residuo con sanzioni ridotte			53.295,99 €

I campi evidenziati in giallo devono essere compilati a cura dell'utente, inserendo gli importi desumibili dalla comunicazione degli esiti e dai versamenti effettuati, in base alle istruzioni di seguito riportate. La compilazione dei campi evidenziati in arancione è facoltativa. I dati già inseriti sono a titolo esemplificativo.

# NORME FISCALI

## SANATORIA AVVISI BONARI: QUESITO

### Domanda

Una società ha omesso il versamento dell'iva mensile relativa al mese di marzo 2022. Ha ricevuto nel mese di novembre 2022 comunicazione ex art 54-bis relativa all'omesso versamento riscontrato e ha provveduto a versare la **prima rata** in data **20.12.2022**. Alla data dell'1/1/2023 la rateazione è pertanto in corso e la **seconda rata** scade il **31.3.2023**.

Si chiede se è possibile usufruire della definizione agevolata L. 197/2022 (commi 153-159)?

### Risposta

La risposta è affermativa.

Il comma 155 della legge di bilancio prevede la definizione agevolata delle comunicazioni di cui all'articolo 54-bis del Dpr 633 del 1972, riferite a qualsiasi periodo d'imposta, per le quali, alla data del 1.1.2023 sia regolarmente in corso un pagamento rateale. Come confermato dall'agenzia delle entrate nella circolare 1/E/2023 per rateazioni in corso al 1.1.2023 si intendono le rateazioni regolarmente intraprese in anni precedenti (a prescindere dal periodo d'imposta), per le quali, alla medesima data, non si è verificata alcuna causa di decadenza ai sensi dell'articolo 15-ter del DPR n. 602 del 1973. Pertanto, l'omesso versamento cui fa riferimento quesito è definibile anche se la comunicazione di irregolarità si riferisce ad un omesso versamento del mese di marzo 2022 essendo la rateazione in corso al 1.1.2023.



# NORME FISCALI

## SANATORIA AVVISI BONARI: QUESITO

### Domanda

La definizione agevolata delle rateizzazioni in corso al 1/1/2023, di cui al comma 155 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2023, può applicarsi anche alle rateizzazioni in corso relative alle somme dovute derivanti dalle comunicazioni degli esiti del controllo automatizzato eseguito sulle **LIPE** ?

### Risposta

Si ritiene che la sanatoria sugli avvisi bonari si applichi agli omessi versamenti periodici dichiarati con le LIPE.

Il comma 155 della legge di bilancio prevede la definizione agevolata delle comunicazioni di cui all'articolo 54-bis del Dpr 633 del 1972, riferite a qualsiasi periodo d'imposta, per le quali, alla data del 1.1.2023 (data di entrata in vigore della legge di bilancio 2023), sia regolarmente in corso un pagamento rateale.

I controlli sulle liquidazioni periodiche Iva sono effettuati ai sensi dell'articolo 54-bis del Dpr 633 del 1972 (art. 21-bis, comma 5, del D.L. n. 78 del 31.5.2010). Conseguentemente, si ritiene che la sanatoria di cui al comma 155 sia applicabile anche agli avvisi bonari che scaturiscono da omessi versamenti delle liquidazioni periodiche Iva.

# DEFINIZIONI ACCERTAMENTI

## ACQUIESCENZA

Versamento degli importi scaturenti dall'atto, con riduzione di sanzioni a **1/18** calcolate sulla pena **irrogata**.

La possibilità di definizione riguarda:

- atti impugnabili all'1.1.2023;
- atti notificati sino al 31.3.2023.

La notifica del ricorso preclude l'acquiescenza.

Sono definibili tutti gli avvisi di accertamento imposte sui **redditi, IVA e IRAP** rientrano nell'acquiescenza.

Per gli avvisi di liquidazione, essa è invece circoscritta alle casistiche dell'art. 15 del DLgs. 218/97 (ad es. disconoscimento delle agevolazioni prima casa).

## ADESIONI AGEVOLATE

Consiste in una particolare forma di accertamento con adesione agevolata con riduzione delle sanzioni a **1/18** del **minimo**.

Possono beneficiare dell'adesione gli accertamenti:

- su PVC notificati entro il 31.3.2023;
- su inviti ex art. 5-ter notificati entro il 31.3.2023;
- notificati sino al 31.3.2023;
- impugnabili all'1.1.2023.

Sono esclusi gli accertamenti preceduti dall'invito a comparire ex art. 5

Non dovrebbe avere rilevanza il fatto che la domanda di adesione sia presentata prima o dopo l'1.1.2023

- Il pagamento di tutte le somme o della prima rata, a pena di inefficacia dell'istituto, deve essere effettuato entro i termini per la notifica dell'accertamento
- La dilazione può avvenire in massimo **venti** rate trimestrali di pari importo e si applicano gli interessi legali.
- Non è ammessa la compensazione ex art. 17 del DLgs. 241/97.

# LITI PENDENTI

## AMBITO DI APPLICAZIONE

La definizione delle liti pendenti, ai sensi dell'art. 1 co. 186 della L. 197/2022, concerne solo le entrate rientranti nella giurisdizione tributaria in cui è parte l'**Agenzia delle Entrate** o l'**Agenzia delle Dogane**

-> non definibili ricorsi avverso cartelle esattoriali – controparte ADER

Per poter definire la lite, occorre:

- che, entro l'**1.1.2023**, il contribuente abbia notificato il ricorso introduttivo di primo grado all'Agenzia fiscale (si fa riferimento alla data di avvenuta consegna della PEC, e non al momento della costituzione in giudizio);
- che, nel momento di presentazione della domanda, **non** si sia ancora formato il **giudicato** (occorre quindi che non sia stata depositata la sentenza di cassazione senza rinvio e che non siano spirati i termini per l'impugnazione della sentenza o per la riassunzione del processo).

Rientrano le liti pendenti in qualsiasi grado, anche in Cassazione o in rinvio.

# LITI PENDENTI

## BENEFICI

### SENTENZE **FAVOREVOLI\***:

se l' Agenzia è rimasta soccombente:

- in **primo** grado, si paga il **40%** delle imposte, con stralcio di sanzioni e interessi;
- **secondo** grado, si paga il **15%** delle imposte con stralcio di sanzioni e interessi;
- se il processo pende in Cassazione all'1.1.2023 e l' Ade è rimasta per intero soccombente in tutti i **pregressi gradi** di giudizio, si paga il **5%** delle imposte.

### SENTENZE **SFAVOREVOLI\***

Se, invece, il contribuente, in primo o in secondo grado, oppure in tutti e due i gradi, è risultato soccombente, occorre pagare per il **100%** delle **imposte**, e il beneficio concerne l'esonero del pagamento di **sanzioni e interessi**.

Ove il ricorso è "pendente iscritto nel primo grado", si deve versare il **90%** del tributo

(\*) Sono rilevanti le sentenze depositate entro l'1.1.2023. È irrilevante che, dopo l'1.1.2023, venga depositata la sentenza favorevole o sfavorevole al contribuente.

# LITI PENDENTI

## TERMINI E MODALITA'

Per definire la lite occorre entro la data del **30.6.2023** presentare apposita domanda, mediante modello e pagare le somme o la prima rata.

- È **escluso** il pagamento tramite compensazione
- La dilazione (ammessa per i debiti di importo superiore a 1.000 euro) può avvenire in un massimo di **venti rate trimestrali** di pari importo. Si applicano gli interessi legali calcolati dalla data di versamento della prima rata
- Dalle somme da versare per effetto della definizione si **scomputano** quelle già corrisposte per effetto della riscossione frazionata (imposta, sanzioni e interessi), ma, in nessun caso, si ha diritto al rimborso.
- Se non ci sono importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

Per ogni controversia deve essere presentata una domanda autonoma, a prescindere dal fatto che i ricorsi avverso distinti atti siano stati riuniti, o dal fatto che il contribuente, con unico ricorso, abbia impugnato più atti.

# LITI PENDENTI

## SOSPENSIONE PROCESSI

La sospensione del processo se il contribuente ne fa richiesta dichiarando di volersi avvalere della definizione.

In tal caso:

- il processo rimane sospeso sino al 10.7.2023;
- se, entro il 10.7.2023, il contribuente deposita in giudizio la copia della domanda di definizione e dell'attestato di pagamento della prima rata o di tutte le somme, viene dichiarata subito l'estinzione del giudizio.

## SOSPENSIONE TERMINI

sono sospesi per 9 mesi i seguenti termini, se cadono tra l'1.1.2023 e il 31.7.2023.

- ricorso in l'appello
- ricorso e controricorso per Cassazione
- nonché per le riassunzioni

La sospensione riguarda solo le controversie definibili.

# CONCILIAZIONE AGEVOLATA

## AMBITO DI APPLICAZIONE

L'art. 1 comma 206 della L. 197/2022 ha previsto una conciliazione agevolata per i processi pendenti all'1.1.2023.

La conciliazione agevolata

- presuppone che il processo **penda** all'1.1.2023 dinanzi alla Corte di giustizia tributaria di primo o di secondo grado. Rileva la notifica del ricorso introduttivo o di appello all'1.1.2023, essendo irrilevante il successivo deposito;
- Le controversie conciliabili sono quelle che riguardano atti "**impositivi**". Quelle contro gli atti di riscossione (cartelle di pagamento, intimazioni ad adempiere, fermi) sono a rischio sia in quanto possono essere intese come riguardanti atti solo liquidatori sia in quanto la parte potrebbe essere l'Agente della riscossione;

La conciliazione è alternativa alla definizione delle liti pendenti ex comma 186 che è rimessa alla sola volontà del contribuente, mentre la conciliazione presuppone un accordo con l'Agenzia delle Entrate che non ha nessun obbligo in questo senso.

# CONCILIAZIONE AGEVOLATA

## BENEFICI

In caso di conciliazione agevolata le sanzioni sono ridotte a **1/18** del minimo.

Per il resto, dovrebbero valere le norme ordinarie sulla conciliazione previste dall'art. 48 del Dlgs 546/92 e quindi:

- gli interessi sono al 3,5% e l'estinzione avviene a spese compensate.
- il cumulo giuridico si applica limitatamente alla singola imposta e al singolo anno.

- I versamenti (di tutte le somme o della prima rata) devono essere effettuati entro i **20 giorni** dalla stipula dell'accordo, che va sottoscritto entro il **30.6.2023**.
- La dilazione può avvenire in massimo **venti rate** trimestrali di pari importo, maggiorate degli interessi al tasso legale calcolati dal giorno successivo al pagamento della prima rata (\*).

Non è ammessa la compensazione ex art. 17 del DLgs. 241/97.

(\*) Per effetto dell'art. 1 co. 209 della L. 197/2022

*"In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, il contribuente decade dal beneficio di cui al comma 2 e il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta".*



## ESEMPIO PROPOSTA ADESIONE AGEVOLATA

		<b>IMPOSTE</b>	<b>SANZIONI</b>	<b>TOTALE</b>
TOTALE RIPRESA				
<b>1.765.348,18 €</b>	IRES	485.470,75 €	424.329,00 €	909.799,75 €
	IRAP	68.848,58 €	60.177,90 €	129.026,48 €
		<b>554.319,33 €</b>		<b>1.038.826,23 €</b>
PROPOSTA ADESIONE				
<b>915.697,18 €</b>	IRES	251.816,72 €	12.590,84 €	264.407,56 €
	IRAP	35.712,19 €	1.785,61 €	37.497,80 €
		<b>287.528,91 €</b>		<b>301.905,36 €</b>

## DEFINIZIONE LITI PENDENTI VS CONCILIAZIONE AGEVOLATA

### RIQUALIFICAZIONE OPERAZIONI

TOTALE IMPORTI INTIMATI	<b>DEFINIZIONE LITI PENDENTI</b>	RATA TRIMESTRALE	INCIDENZA	<b>CONCILIAZIONE GIUDIZIALE AGEVOLATA</b>	RATA TRIMESTRALE	INCIDENZA
724.257	<b>222.770</b>	11.138	31%	<b>130.418</b>	6.521	18%

TOTALE IMPORTI INTIMATI	<b>DEFINIZIONE LITI PENDENTI</b>	RATA TRIMESTRALE	INCIDENZA	<b>CONCILIAZIONE GIUDIZIALE AGEVOLATA</b>	RATA TRIMESTRALE	INCIDENZA
289.473,60	<b>153.551</b>	7.678	53%	<b>59.006</b>	2.950	20%

## ESEMPIO CONCILIAZIONE AGEVOLATA IN I GRADO

**ATTO N. 1 ACCERT. SDC THL03EX00058-22**

**SPESE DI NOTIFICA** Tributo F24: **9400** Importo: 0,00

Descrizione Tributo	Contestato	Conciliato	Versato in pendenza di giudizio	Differenza	Interessi
IRAP(06) - MAGGIORE IMPOSTA	8.000,00	8.000,00	2.666,66	<b>5.333,34</b>	1.040,73
SANZIONI	30.222,00	2.523,09	0,00	<b>2.523,09</b>	
I.V.A. - MAG. IMPOSTA	20.513,00	20.513,00	6.837,66	<b>13.675,34</b>	2.807,57
<b>Totali</b>	<b>58.735,00</b>	<b>31.036,09</b>	<b>9.504,32</b>	<b>21.531,77</b>	<b>3.848,30</b>

Gli interessi sono calcolati al: 25/01/2023

Distinta delle somme da versare (importi in Euro)

Modello F24

Descrizione	Tributo	Anno imposta	Dovuto (*)	Ulteriori interessi (**)
IRAP E RELATIVI INTERESSI CONCILIAZIONE GIUDIZIALE (06)	9512	2016	6.374,07	0,51138
SANZIONE E ALTRE SOMME DOVUTE RELATIVE AI TRIBUTI ERARIALI CONCILIAZIONE GIUDIZIALE	9502	2016	2.523,09	0,00000
IVA E RELATIVI INTERESSI CONCILIAZIONE GIUDIZIALE	9509	2016	16.482,91	1,31130
<b>Totale importo da versare</b>			<b>25.380,07</b>	

(\*) imposta + interessi maturati sino al 25/01/2023

(\*\*) dovuti per ogni giorno dal 26/01/2023 sino alla data del pagamento da sommare al dovuto

## ESEMPIO DEFINIZIONI LITE DOPO SENTENZA II GRADO FAVOREVOLE (15%)

<b>SENTENZA AL 1.1.2023</b>	<b>VALORE CONTROVERSIA</b>	<b>SANZIONE IRROGATA</b>	<b>IMPORTI INTIMATI</b>	<b>TOTALE DEFINITO</b>
CTP SFAVOREVOLE – CTR FAVOREVOLE	92.839	150.863	243.702	13.926
CTP SFAVOREVOLE - CTR FAVOREVOLE	335.376	817.535	1.152.911	50.306
CTP SFAVOREVOLE - CTR FAVOREVOLE	2.602.943	7.627.180	10.230.123	390.441
CTP SFAVOREVOLE - CTR FAVOREVOLE	3.271.739	1.327.459	4.599.198	490.761
CTP SFAVOREVOLE - CTR FAVOREVOLE	2.023.869	0	2.023.869	303.580
	<b>6.302.897</b>		<b>16.225.935</b>	<b>945.435</b>

# PRASSI





## INTERPELLO 304 DEL 26/05/2022

### E' ESPORTAZIONE LA COSTRUZIONE DELL'IMPIANTO ALL'ESTERO

una società di diritto italiano intende stipulare un contratto di “engineering” e uno di “procurement” in relazione alle attività da svolgere in Paese extra Ue. Le attività di costruzione, invece, nel caso di specie, risulterebbero affidate a una società controllata costituita nel Paese di realizzazione dell'impianto (in ragione di specifiche condizioni poste dalla legislazione locale).

Gli accordi di “EPC” prevedono tre stadi: **“engineering”**: il disegno del progetto e la verifica degli aspetti tecnici dell'impianto e dei materiali necessari; **“procurement”**: approvvigionamento materiali e componenti; **“construction”** montaggio e collaudo dell'impianto ovvero la vera e propria costruzione dello stesso.

#### PRINCIPIO IVA:

**l'articolo 1, paragrafo 2, secondo comma della Direttiva n. 112 del 2006** secondo cui "a ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo".

Come si evince dal predetto articolo 1, **ai fini dell'IVA, ciascuna cessione di beni o prestazione di servizi deve essere normalmente considerata distinta e indipendente** (in tal senso, Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sentenze del 29 marzo 2007, C-111/05, C-461/08, C-276/09).

prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale.



### E' ESPORTAZIONE LA COSTRUZIONE DELL'IMPIANTO ALL'ESTERO

L'applicabilità del medesimo regime IVA a tutti gli elementi che configurano l'operazione economica è possibile solo in presenza di operazione complessa la cui sussistenza implica, in particolare, che le prestazioni e/o cessioni formalmente distinte, che potrebbero essere eseguite separatamente dando luogo ad una differente imposizione, **non sono tra loro indipendenti**.

In base all'orientamento espresso dai giudici comunitari, detta circostanza si verifica quando:

- due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono così strettamente collegati da formare, oggettivamente, un'unica operazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (cfr., in questo senso, sentenza, C-41/04);
- una o più prestazioni costituiscano la prestazione principale, mentre l'altra o le altre prestazioni costituiscono una prestazione accessoria o più prestazioni accessorie cui si applica la stessa disciplina tributaria della prestazione principale.

Due punti di osservazione: individuare gli **elementi caratteristici dell'operazione** complessa + **l'obiettivo economico**

le attività di **engineering** e **procurement** possono avere una autonomia economica e possono essere distintamente trattate:

«**ENGINEERING**» si configura quale **prestazione di servizio** non rilevante ai fini IVA nel territorio dello Stato italiano, in quanto eseguita in relazione a un bene immobile ubicato all'estero (art. 7-quater comma 1 lett. a) del DPR 633/72)

«**PROCUREMENT**» si qualifica come una **cessione di beni** all'esportazione art. 8 comma 1 lett. a) del DPR 633/72, rilevante ai fini della maturazione del c.d. "plafond"



### E' ESPORTAZIONE LA COSTRUZIONE DELL'IMPIANTO ALL'ESTERO

«L'attività di "engineering", pur essendo **prodromica** - tra l'altro - alla successiva identificazione dei materiali più adeguati alla tipologia di beni oggetto di fornitura, **sembra assumere un proprio valore economico** a sé stante rispetto all'attività di « **procurement**», atteso che la predetta attività di predisposizione del disegno del progetto e i relativi servizi correlati alla stessa (di controllo, definizione e/o verifica degli aspetti tecnici dell'impianto e dei materiali necessari) è **in via diretta e immediata preordinata alla costruzione dell'impianto e solo in via indiretta funzionale alla scelta dei beni oggetto di fornitura.**

In tale contesto, ai fini della classificazione quale unica operazione del complesso delle attività poste in essere dalla società istante, si ritiene che l'individuazione dei beni e/o materiali da rifornire al committente estero non assuma una rilevanza preponderante rispetto all'attività di engineering, in quanto l'obiettivo perseguito dal cliente estero, attraverso l'assetto contrattuale perfezionato con i due soggetti aggiudicatari della gara, è rappresentato di fatto dalla realizzazione complessiva dell'impianto».

L'attività di "engineering" e l'attività di fornitura dei beni svolte dalla società istante nell'ambito dei due schemi contrattuali sopra descritti hanno, quindi, una **distinta utilità economica**, da cui discende un'autonoma rilevanza ai fini IVA, senza che ciò determini una scomposizione artificiosa di un'operazione economica unica, tale da alterare la funzionalità del sistema dell'IVA.





## INTERPELLO 304 DEL 26/05/2022

### E' ESPORTAZIONE LA COSTRUZIONE DELL'IMPIANTO ALL'ESTERO

condizioni per l'esportazione:

- **USCITA DEI BENI**
- **TRASFERIMENTO DELLA PROPRIETA'** (C.M. n. 156/99 e ris. Agenzia delle Entrate n. 94/2013)

Affinché si configuri una cessione all'esportazione "diretta", ai sensi dell'articolo 8, comma 1, lett. a), del DPR n. 633 del 1972, rilevante ai fini della formazione del plafond spendibile per l'acquisto di beni e servizi senza addebito d'imposta, è necessario che ricorrano i seguenti requisiti:

- a) il trasferimento della proprietà o di altro diritto reale di godimento del bene e/o materiali tra la società ALFA e il committente estero;
- b) i beni devono trovarsi in Italia e essere trasportati dal territorio dello Stato verso un Paese extra-UE, con la consegna degli stessi fuori dal territorio doganale dell'UE;
- c) il trasporto e/o spedizione di beni deve essere effettuato "a cura o a nome del cedente".



## **INTERPELLO n. 540 DEL 31/10/2022 – pg 1**

### **NON IMPONIBILE LA VENDITA IN TRIANGOLAZIONE**

Una società con sede a Singapore e p.i. in Italia acquista materie prime da fornitori UE e vende a sua consociata stabilita in Lussemburgo e identificata in altri Paesi Ue, fra i quali, la Germania (oltre a Belgio e Italia).

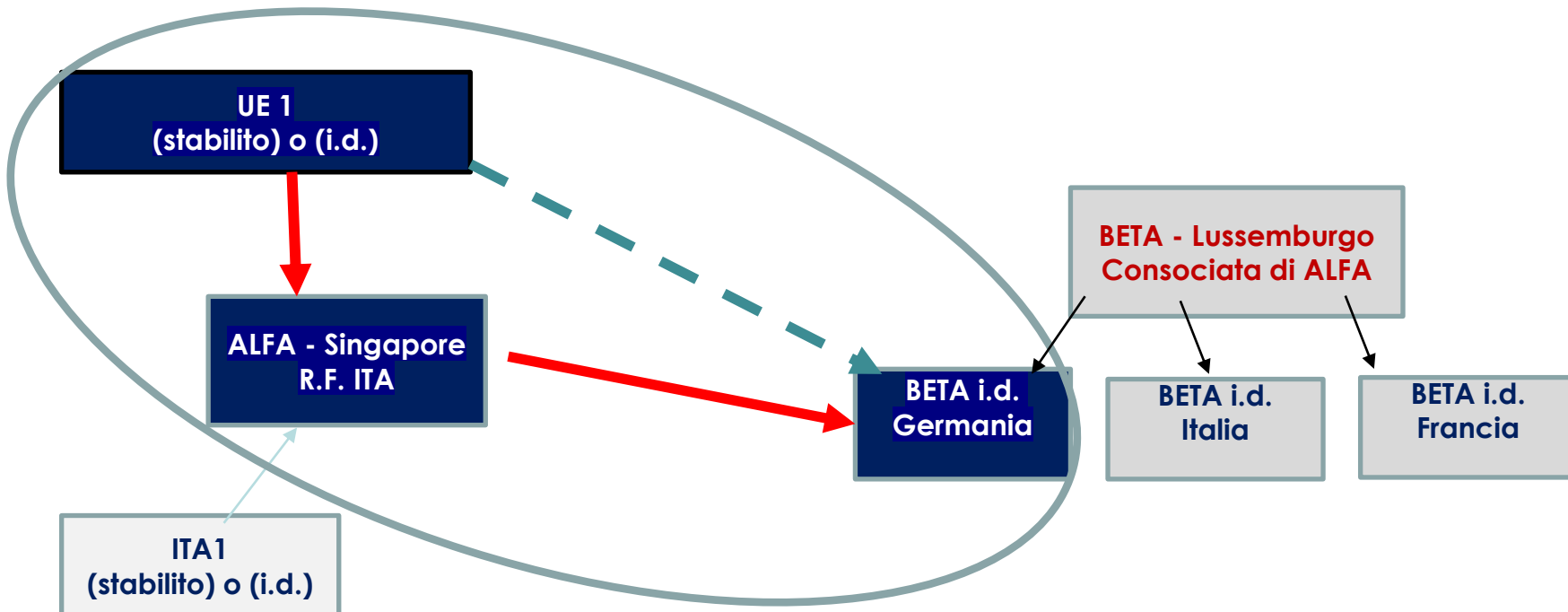
Le materie prime sono oggetto di un unico trasporto, in quanto sono inviate dai fornitori della predetta società direttamente alla sua consociata. Nell'ambito di queste operazioni triangolari intracomunitarie, la società opera come soggetto promotore e, pertanto, effettua con la propria partita IVA italiana:

- acquisti intracomunitari da fornitori Ue senza l'assolvimento dell'IVA ai sensi dell'art. 40 comma 2 del DL 331/93;
- cessioni intracomunitarie non imponibili IVA ex art. 41 comma 1 del DL 331/93 nei confronti della partita IVA tedesca della sua consociata.

E' stato chiesto se la società acquisisce lo status di esportatore abituale e se può utilizzare liberamente il plafond maturato con la descritta operazione triangolare comunitaria.



## NON IMPONIBILE LA VENDITA IN TRIANGOLAZIONE



### ALFA:

1.Acquisti intracomunitari, 2.Acquisti locali 3.Acquisti intracomunitari, ai sensi dell'art. 40, comma 2, del D.L. n. 331/1993, da fornitori terzi stabiliti o registrati ai soli fini IVA in altri Stati Membri dell'UE, cui seguono cessioni intra-UE, ai sensi dell'art. 41, comma 1, del D.L. n. 331/1993, nei confronti della partita IVA tedesca di BETA nell'ambito di operazioni triangolari intracomunitarie dove ALFA opera quale soggetto promotore della triangolare.

### con riferimento a tale ultima casistica:

- il fornitore terzo effettua una cessione intracomunitaria nei confronti di ALFA dalla propria partita IVA UE;
- ALFA, operante tramite la propria partita IVA italiana, effettua un acquisto intracomunitario non imponibile IVA ai sensi dell'art. 40, co. 2, D.L. n. 331/93 (in quanto i beni vengono spediti dal fornitore-primario cedente direttamente dal primo Stato UE a BETA in Germania e non giungono mai in Italia) ed una contestuale cessione intracomunitaria, ai sensi dell'art. 41 del D.L. n. 331/93, dalla propria partitiva IVA italiana nei confronti di BETA;
- BETA registra un acquisto intracomunitario in Germania per il tramite della propria partita IVA tedesca.

L'Agenzia delle Entrate ha confermato che:

- i soggetti esteri identificati ai fini IVA in Italia possono effettuare acquisti senza pagamento dell'imposta, nei limiti del plafond maturato nell'anno precedente o nei dodici mesi precedenti (rif. Esempio interpelli 148/2021 e 260/2021).

Tra le operazioni che concorrono a formare il plafond degli esportatori abituali rientrano anche:

- le cessioni triangolari all'esportazione (art. 8 comma 1 lett. a) del DPR 633/72);
- le triangolari nazionali (art. 58 comma 1 del DL 331/93), nell'ambito delle quali un operatore italiano cede beni a un altro soggetto nazionale, con consegna a un operatore comunitario;
- le cessioni intracomunitarie non imponibili (art. 41 del DL 331/93), comprese le triangolari comunitarie in cui intervengono tre operatori stabiliti in diversi Stati membri.

art. 8 comma 2 del DPR 633/72: i cessionari e i commissionari parte di un'operazione triangolare (di esportazione o intracomunitaria) possono utilizzare il plafond come segue:

- **interamente**, per gli acquisti di beni che siano esportati nello stato originario nei sei mesi successivi alla loro consegna (plafond ad utilizzo vincolato);
- **Limitato alla differenza tra il plafond complessivo di cui dispongono e l'ammontare delle cessioni dei beni effettuate nei loro confronti nello stesso anno in regime di non imponibilità IVA, per gli acquisti di altri beni o di servizi** (plafond a utilizzo libero).

Il plafond **vincolato** sorge in capo agli operatori che intervengono in qualità di **PROMOTORE** nell'ambito, fra l'altro, di una cessione intracomunitaria in triangolazione ex artt. 40 commi 2 e 41 del DL 331/93, in cui il soggetto nazionale acquista beni in altro Stato membro e li fa trasportare direttamente dal primo cedente nello Stato membro del proprio cessionario Ue, designato quale debitore di imposta (cfr. circ. Agenzia delle Dogane n. 8/2003).

**?: l'Agenzia delle Entrate ha escluso** che la società richiedente possa utilizzare in maniera incondizionata il plafond maturato nelle operazioni triangolari intracomunitarie ove opera come soggetto **promotore**. Infatti, non si applica alcun trattamento differenziato per il fatto che il promotore della triangolazione comunitaria sia l'unico soggetto passivo identificato in Italia e, dunque, il solo a poter fruire del plafond maturato per operare acquisti nel territorio dello Stato senza applicazione dell'IVA.

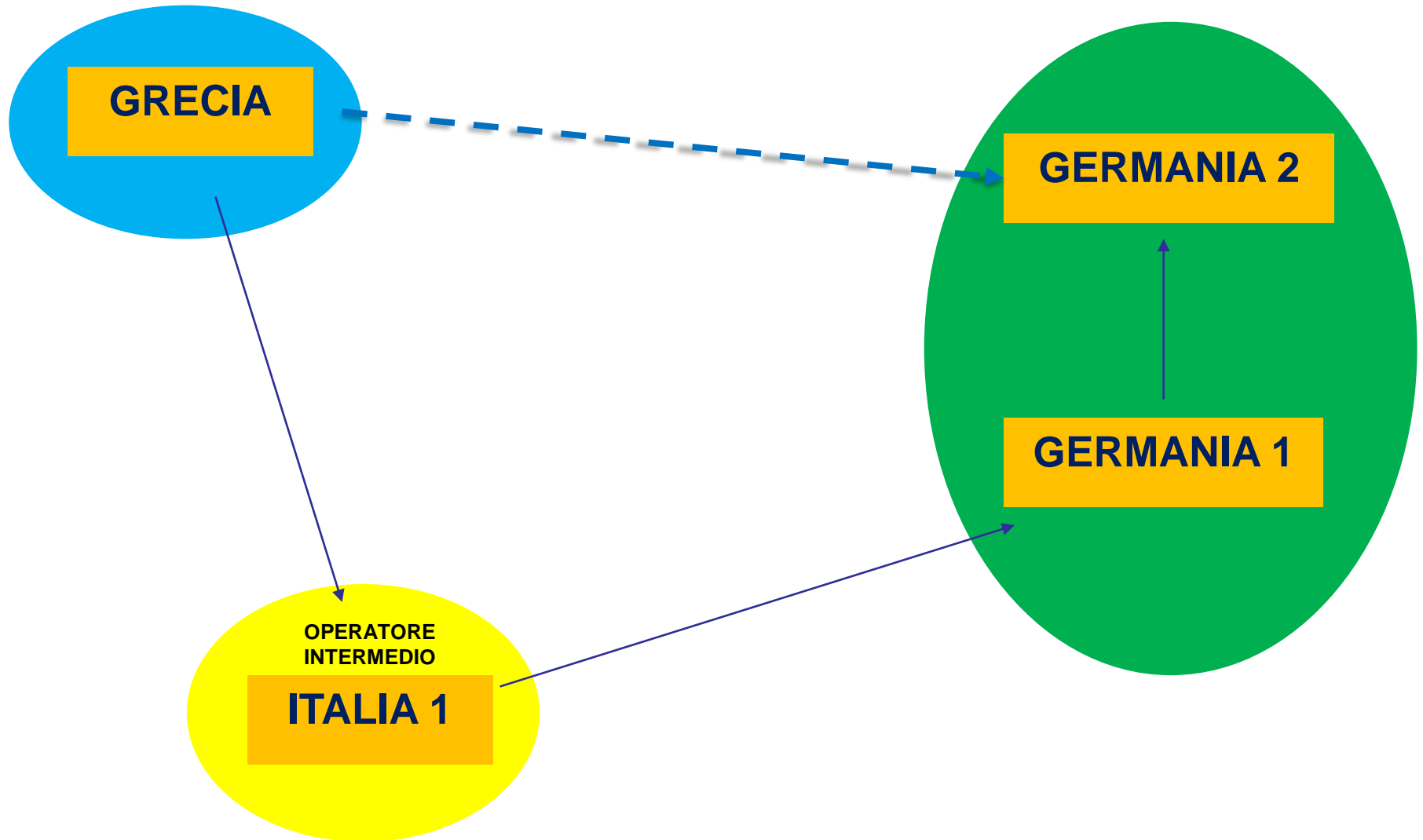
**?: quick fixes? – cessione esclusa da IVA 7-bis**

**Grecia:** primo cedente

**Italia 1:** acquirente del fornitore greco. Italia 1 organizza il trasporto della merce dalla Grecia alla Germania

**Germania 1:** acquirente di Italia 1

**Germania 2:** acquirente di Germania 1

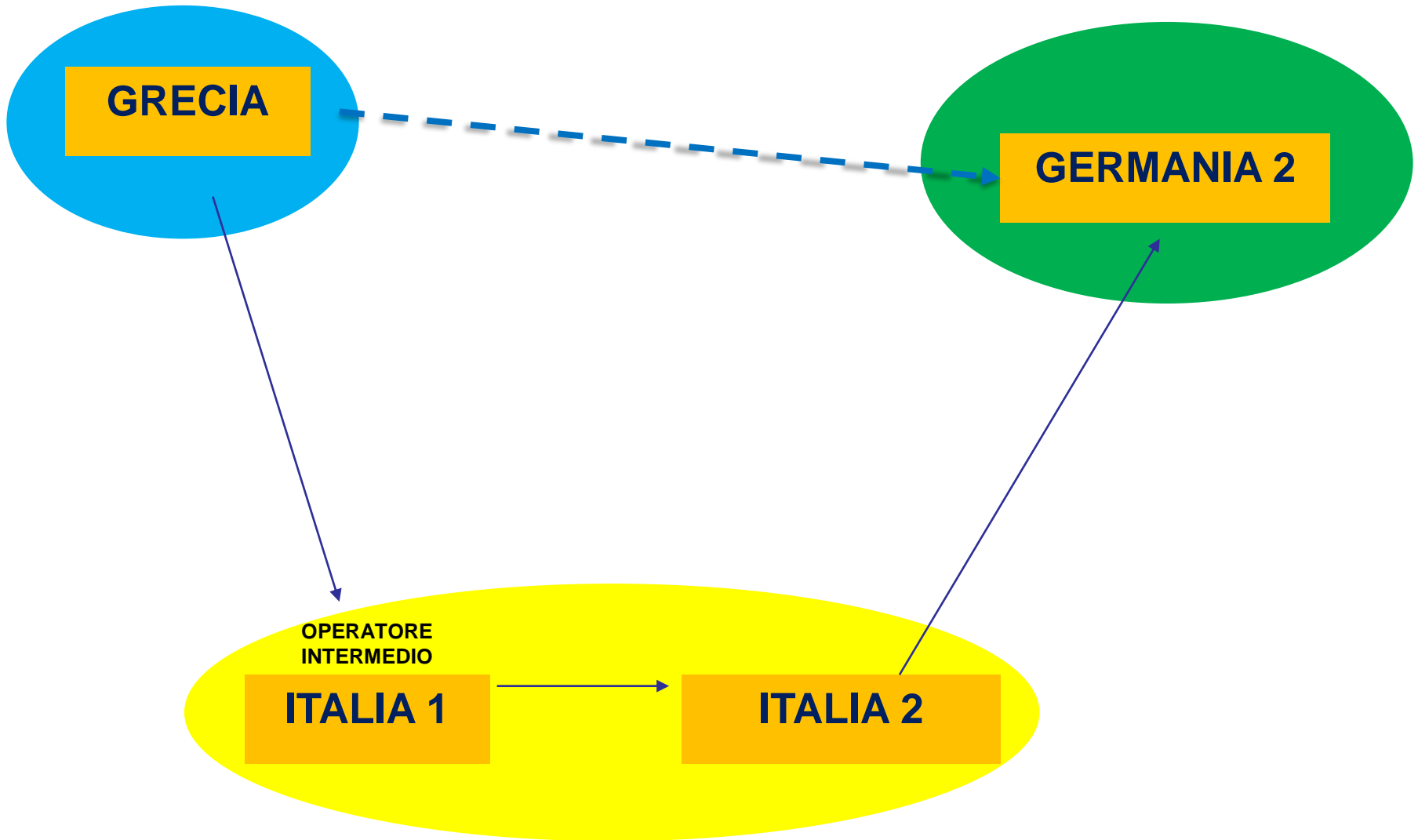


**Grecia:** primo cedente

**Italia 1:** acquirente del fornitore greco. Italia 1 organizza il trasporto della merce dalla Grecia alla Germania

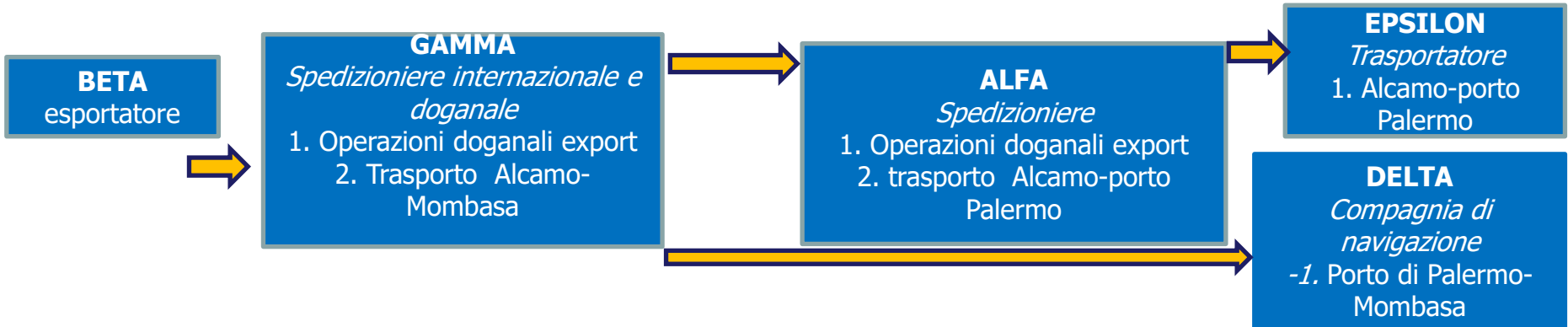
**Germania 1:** acquirente di Italia 1

**Germania 2:** acquirente di Germania 1





## NON IMPONIBILITA' ART. 9 NON PUO' ESSERE APPLICATA «A CATENA»



ALFA chiede:

1. il servizio di trasporto per la tratta Alcamo-porto di Palermo, reso da Epsilon nei confronti dell'Istante debba considerarsi imponibile ai fini IVA oppure rientri nell'ambito della non imponibilità di cui all'articolo 9 del Decreto IVA;
2. il servizio di trasporto per la medesima tratta, effettuato dall'Istante nei confronti di Gamma debba essere assoggettato ad IVA oppure rientri nell'ambito della non imponibilità di cui all'articolo 9 del Decreto IVA.

il servizio di trasporto effettuato da Epsilon non rientra nel regime di non imponibilità IVA perché eseguito nei confronti di un committente **(ALFA) che - in questo rapporto - di fatto agisce quale "subappaltatore"**. Si tratta di un servizio che la Società ha a sua volta ricevuto in "subappalto" da **Gamma, l'unico soggetto, tra quelli coinvolti, a diretto contatto con l'esportatore** da cui ha ricevuto mandato, avente a oggetto anche l'esecuzione del trasporto in oggetto. «Una diversa interpretazione legittimerebbe un'applicazione "a catena" del regime di non imponibilità IVA in commento, in evidente contrasto con la citata sentenza della Corte di Giustizia UE». La prestazione di trasporto resa da Epsilon alla Società, territorialmente rilevante in Italia, è dunque imponibile con applicazione dell'aliquota IVA ordinaria

Ad essere **non imponibile è solo la prestazione di trasporto che ALFA rende a favore di Gamma**, che oltre a essere espressamente compreso tra quelli elencati al terzo comma dell'articolo 9, **fornisce il servizio di trasporto direttamente all'esportatore.**

## DETRAZIONE IVA – SPESE MLBO

### PRASSI AGENZIA DELLE ENTRATE – «HOLDING STATICHE»



Con la **Circolare 6 del 30.03.2016**, l'agenzia delle entrate ha assunto una posizione nettamente restrittiva in relazione alla legittimità della detrazione dell'IVA sui costi sostenuti per operazione di MLBO, sul presupposto il diritto alla detrazione è subordinato all' "ingerenza" o "interferenza" nella gestione delle società controllate attraverso il compimento di operazioni rilevanti ai fini IVA (es. prestazione di servizi amministrativi, finanziari, commerciali e tecnici verso le società consociate).

Nella risposta ad istanza di **consulenza giuridica n. 17 del 20.06.2019**, l'Ade ha ribadito quanto espresso nella Circolare 6/2016 sulla base del reiterato concetto di inesistenza di prestazioni di servizi resi a valle sufficienti a configurare un'interferenza diretta o indiretta da parte della SPV.

Infine, nella più recente risposta **all'interpello n. 758 del 3.11.2021**, l'Agenzia ha reso parere favorevole alla detrazione dell'IVA da parte della holding operativa istante, ma sempre sulla base del medesimo presupposto, ovvero in quanto ha sussistenti servizi imponibili prestati a valle.



# DETRAZIONE IVA – SPESE MLBO

## GIURISPRUDENZA - SPESE PROPEDEUTICHE

E' legittima la detrazione IVA relativa alle spese propedeutiche e funzionali all'esercizio dell'attività di impresa, anche se sostenute molto prima che l'attività di impresa sia iniziata e persino nei casi in cui questa attività non si sia potuta realizzare per cause di forza maggiore. Questa giurisprudenza ritiene che non si debba considerare una fase transitoria, ma si debba avere riguardo alla attività svolta "a regime", a cui sono finalizzati i costi.



**Corte di Giustizia UE, sentenza del 17.10.2018, C-249/17, caso RYANAIR e giurisprudenza ivi citata**



Corte di Cassazione sentenze del 16.7.2020, n. 15239; del 24.9.2019 n. 23694; del 3.10.2018 n. 23994 e del 4.12.2013 n. 27198



### **circolare 328/E/1997:**

il diritto alla detrazione sorge e può essere esercitato fin dall'acquisizione dei beni e servizi, senza che il contribuente debba attendere l'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi nella propria attività per stabilire se gli compete e possa o meno esercitare tale diritto, essendo a tal fine sufficiente che i beni e servizi siano "afferenti", ovvero destinati, ad essere utilizzati in operazioni che danno diritto a detrazione.

*"Così, ad esempio, deve ritenersi detraibile l'imposta su consulenze tese ad attuare una riorganizzazione dell'assetto societario o a pervenire ad una transazione, ad ottenere un risarcimento danni afferenti beni o attività dell'impresa, come pure l'imposta relativa a beni dati in comodato a clienti sempre che naturalmente il tutto si inquadri nell'ordinaria attività dell'impresa volta a porre in essere operazioni che danno diritto a detrazione*

La richiesta è relativa ad una società posta al vertice di una catena di vincoli di partecipazione e che svolge servizi di supporto di varia natura (es. tecnici, finanziari e strategici/gestionali) nei confronti delle società del gruppo, risultando quindi **una holding "dinamica"**. L'Istante non esclude che le Holding Intermedie potranno in futuro essere fuse per incorporazione in BETA, congiuntamente all'Istante, al fine di semplificare la catena societaria. Per quanto rileva ai fini dei quesiti prospettati nell'istanza, l'Acquisizione della catena partecipativa di BETA è stata finanziata: **a)** in parte mediante mezzi propri forniti dal Fondo Y, con versamenti a cascata fino a trasferire i fondi alla società acquirente, per il pagamento del prezzo; **b)** in parte ricorrendo all'indebitamento, nella specie un prestito obbligazionario emesso dall'Istante e sottoscritto da investitori istituzionali, utilizzato per pagare il prezzo e, riprendendo quanto rappresentato, "per rifinanziare il preesistente indebitamento di BETA attraverso un finanziamento intercompany ad un tasso di interesse annuo pari a X per cento".

Stante il proprio ruolo di società italiana al vertice della catena partecipativa acquisita, l'Istante ha da subito iniziato a svolgere un'attività di supporto a favore delle società del nuovo gruppo, fornendo svariati servizi.

Posto quanto sopra, alla luce del quadro interpretativo non ancora sufficientemente chiaro in merito alla qualifica ai fini IVA dell'attività di holding di partecipazioni, l'Istante richiede all'Amministrazione Finanziaria conferma di aver assunto il ruolo di società holding c.d. "dinamica", sufficiente a integrare un'attività di "interferenza" nella gestione delle proprie partecipate che sia espressione di un'attività economica idonea a conferirle la qualifica di soggetto IVA e per l'effetto, al ricorrere delle condizioni previste dalla disciplina, fruire del diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisiti.

### PRINCIPIO ADE

L'Agenzia delle Entrate, riconosce la detraibilità **dell'IVA assolta sui costi di transazione sostenuti da una holding "dinamica" in favore delle società partecipate, inclusa l'imposta gravante sulle attività preparatorie.**

Peraltro, il diritto alla detrazione va esercitato **entro i limiti del pro rata**, in ragione dei finanziamenti erogati dalla holding alle partecipate, aventi la natura di operazioni esenti IVA ma prive dei connotati di accessorietà rispetto all'attività imponibile.

Corte di Giustizia nella cause riunite C-108/14 e C-109/14, l'interferenza di una società holding nella gestione delle società controllate configura un'attività economica laddove essa implichi il compimento di operazioni soggette ad IVA, quali "la prestazione di servizi amministrativi, finanziari, commerciali e tecnici" nei confronti delle partecipate.

Corte di Giustizia nella causa C-249/17, secondo cui il diritto alla detrazione spetta anche in relazione a investimenti non andati a buon fine e anche gli atti preparatori devono intendersi parte integrante dell'attività economica del soggetto passivo.

## **SI' ALLA DETRAZIONE IVA SUI COSTI NELL'AMBITO DELLA MLBO**

### **RATIO**

L'art. 168 della direttiva 2006/112/Ce ammette il diritto alla detrazione dell'IVA, anche nell'ipotesi in cui i costi sostenuti per realizzare una operazione straordinaria non abbiano generato "a valle" operazioni imponibili in quanto l'operazione prospettata non si sia potuta realizzare.

Rientrano nel concetto di strumentalità anche le attività meramente preparatorie, purché il contribuente dimostri l'effettiva e concreta riferibilità dei beni alla futura produzione di ricavi

**CASO** -per riorganizzare l'assetto societario di un gruppo viene costituita una società holding veicolo (SPV), destinata ad acquistare le quote di una società commerciale (target), funzionale alla successiva fusione per incorporazione della società operativa (target) nella SPV con contestuale prosecuzione dell'attività commerciale da parte del nuovo soggetto economico. Per finalizzare l'operazione straordinaria, la holding ha sostenuto una serie di "transaction costs" (consulenze, spese legali, due diligence, ecc.), che hanno generato il credito IVA portato in detrazione dalla holding. Dopo la fusione, la holding ha assunto la denominazione della società commerciale (target), proseguendo l'attività svolta dalla incorporata e adeguando conformemente il codice ATECO.

### **PRINCIPIO**

La Corte di Giustizia di primo grado, ha condiviso la posizione della società e **riconosciuto la legittimità della detrazione IVA, avendo la società dimostrato nel giudizio la sussistenza della connessione finalistico-funzionale dei "transaction costs" all'attività d'impresa proseguita a valle dell'operazione straordinaria ed escludendo nel contempo che la SPV fosse costituita con lo scopo del mero godimento delle partecipazioni acquisite.**

- Sentenza della Corte di Giustizia del 28 ottobre 2018, causa C-249/17 (Ryanair)

- Ordinanza della Cassazione del 16 luglio 2020 n. 15239.

Tali pronunce hanno sancito la legittimità della detrazione dell'IVA sui costi relativi all'acquisto di beni e servizi propedeutici e strumentali all'avvio (o alla prosecuzione) dell'attività d'impresa.

La Sentenza è di assoluta rilevanza se si considera che la sentenza in commento contrasta il consolidato orientamento della prassi amministrativa che nega la detrazione IVA nel caso delle spese sostenute da una SPV nell'ambito delle operazioni di MLBO, (circolare n. 6/2016 e risposte a interpello nn. 17/2019, 758/2021 e 529/2022).

## INTERPELLO N. 10 DEL 11/01/2023

### CONTRATTO ESTIMATORIO OLTRE L'ANNO CON NOTA DI CREDITO

**CASO** – Contratto estimatorio ex 1556 cc. – ALFA (tradens) che per evitare di vedersi restituire dalle affiliate l'invenduto allo scadere dei dodici mesi, e di sostituirlo poi con altri beni, aventi caratteristiche identiche, per un tempo ulteriore, avrebbe intenzione di lasciare agli accipiens i prodotti "in conto vendita" per un termine più lungo (ventiquattro mesi termine contrattuale).

#### PRINCIPIO ADE-

L'Agenzia ritiene che ALFA non possa evitare di emettere fattura **allo scadere dei 12 mesi decorrenti** dalla consegna dei beni, indicando il corrispettivo concordato dalle parti.

Rif.: art. 6 comma 2 lett. d) del DPR 633/72 dispone che nel caso di contratti estimatori, l'effettuazione dell'operazione si realizza *"all'atto della rivendita a terzi ovvero, per i beni non restituiti, alla scadenza del termine convenuto tra le parti e comunque dopo il decorso di un anno dalla consegna o spedizione"*

Se il bene, entro i 24 mesi, venisse ceduto a terzi e il prezzo subisse delle "oscillazioni" rispetto all'importo fatturato, l'istante:

- dovrà emettere una nota di variazione in aumento ex art. 26 comma 1 del DPR 633/72, in caso di incremento;
- potrà emettere una nota di credito ex art. 26 comma 2 del DPR 633/72, solo qualora la riduzione del corrispettivo consegua all'applicazione di "abbuoni o sconti previsti contrattualmente".

Secondo l'ADE, inoltre nel caso in cui l'accipiens, decorso l'anno restituisca i beni entro i 24 mesi ex contratto: ALFA ha la facoltà di **"annullare" la fattura precedentemente emessa "mediante una nota di variazione in diminuzione"**.

La riconsegna, nel caso di specie, **costituirebbe una figura simile alle cause di "nullità, annullamento, revoca, rescissione" previste dal citato art. 26 comma 2 del DPR 633/72.**

## REGOLARIZZAZIONE ESPORTAZIONI INDIRETTE: TERMINE PER IL RECUPERO DELL'IVA VERSATA

### CASO

30/12/2021 - consegna della merce e fattura emessa 8/b

30/03/2022 - decorso dei 90 giorni previsti per uscita beni;

Entro 29/04/2022 - procedura di regolarizzazione operabile da 91° al 120° giorno successivo (30 gg successivi ai 90)

Entro 30/04/2022 - emissione della nota di credito - entro il termine della presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è avvenuta l'esportazione (i.e., il 30 aprile 2022)(rif. Ris. 98/2014)

Ebbene, in detta fattispecie è di tutta evidenza che, [...] il contribuente avrebbe un solo giorno per i) ri-sollecitare e ricevere la prova dell'avvenuta esportazione e ii) procedere all'emissione della nota di credito. [...]]».

### Domande:

**a) Chiarire il momento in cui sorge il diritto di detrazione per il contribuente;**

**e**

**b) se, a tal fine, è necessario procedere all'emissione di una nota di variazione in diminuzione nei confronti del cessionario**

rif. Art. b,1°,b) : uscita merce entro 90gg da consegna

Art. 7, 1°, 471/97: sanzione 50%-100% se trasporto non avviene entro 90 gg – sanzione non applicata se entro i 30 gg successivi a 90 (=entro 120°) regolarizzazione fattura e versamento imposta

### REGOLARIZZAZIONE ESPORTAZIONI INDIRETTE: TERMINE PER IL RECUPERO DELL'IVA VERSATA

#### PRINCIPIO ADE

##### Risoluzione 98/2014:

- il regime di non imponibilità IVA, proprio delle cessioni all'esportazione, si applica anche *“quando il bene esca dal territorio comunitario dopo il decorso del termine di 90 giorni”*, purché sia acquisita la prova di uscita dei beni
- per recuperare l'IVA versata in sede di regolarizzazione, il cedente può emettere una nota di variazione in diminuzione ex art. 26 comma 2 del DPR 633/72 oppure effettuare un'apposita domanda di rimborso all'Erario (art. 30-ter del DPR 633/72 rif. a ex art. 21 D.Lgs. 546/92)

Ciò premesso:

- il **diritto alla detrazione** IVA relativa agli acquisti effettuati può essere esercitato “al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto” (modifiche 50/2017)
- la **nota di variazione** in diminuzione deve essere emessa al più tardi, entro la data di presentazione della dichiarazione IVA «relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione» - circolare n. 1/2018

L'Agenzia delle Entrate, nella risposta all'interpello in esame, chiarisce che l'emissione della nota in diminuzione debba avvenire entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA riferita all'anno in cui si intendono realizzati:

- sia il presupposto **“sostanziale”** (avvenuta esportazione, a seguito della prova ricevuta);
- sia il presupposto **“formale”** (emissione nota di debito IVA emessa per regolarizzare la cessione non imponibile).

Per cui il giorno dal quale decorre il termine per l'emissione della nota di credito decorre **dalla data di emissione della nota di debito (i.e. nel caso esaminato: entro il 30/04/2023 termine per la DIVA relativa al 2022 in cui si realizzano sia requisito formale che sostanziale)**

### LAVORAZIONE E CESSIONE DI METALLI PREZIOSI – LUOGO DI EFFETTUAZIONE

**CASO** – ALFA, soggetto con sede in UK intende acquistare da fornitori extracomunitari materiali industriali, che devono essere inviati in Italia a società specializzate che procedono alla lavorazione dei suddetti materiali per l'ottenimento di metalli preziosi. Chiede quali siano i criteri della territorialità nell'ambito delle cessioni da parte dei fornitori extraUE a ALFA, aventi ad oggetto i materiali lavorati

#### PRINCIPIO ADE

L'agenzia attribuisce rilevanza territoriale in ITALIA alle cessioni dei materiali lavorati nel caso esposto sulla base dei principi della **Corte UE 02.10.2014 causa C-446/13 (Fonderie 2A)** che ha statuito che: **il luogo della cessione, si reputa situato nel luogo in cui si trovano i beni divenuti conformi agli impegni contrattuali tra queste due parti.**

Infatti, anche se in base ai contratti il trasferimento della proprietà fosse convenuto prima che i beni giungessero in Italia per le lavorazioni, l'operazione prevedeva pagamenti intermedi e un saldo finale del prezzo della merce, **da corrispondere nel momento in cui fossero stabilite in via definitiva le quantità di preziosi affinati.** Tale circostanza si verifica, peraltro, solo al termine della lavorazione e, dunque, quando i beni sono ancora nel territorio dello Stato.

**articoli 31 e 32 della Direttiva IVA 2006/112/CE**, in base ai quali il luogo impositivo è distinto a seconda che la cessione sia con o senza trasporto/ spedizione: se il bene non viene spedito o trasportato, assume rilevanza il luogo dove il bene si trova al momento della cessione (art. 31); se, invece, il bene è spedito o trasportato dal fornitore, dall'acquirente o da un terzo, rileva il luogo dove il bene si trova al momento iniziale della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente (art. 32).



### LAVORAZIONE E CESSIONE DI METALLI PREZIOSI – LUOGO DI EFFETTUAZIONE

#### PRINCIPIO ADE

Inquadrata l'operazione sotto il profilo della territorialità, l'Agenzia indica quali siano gli adempimenti e da chi debbano essere messi in atto:

- Per la **cessione dei materiali lavorati (preziosi)** gli adempimenti ai fini IVA dovranno essere assolti in Italia nei modi ordinari dal fornitore extra UE (ex art. 17 comma 3 del DPR 633/72) attraverso la **nomina di un rappresentante fiscale** nel territorio dello Stato trattandosi di soggetti non stabiliti in Italia (sia cedente che cessionario sono extra UE) e privi di S.O. nello Stato,.
- Per la **cessione di oro industriale**, il debitore d'imposta rimane ai sensi di legge (art. 17 comma 5 del DPR 633/72) **il cessionario**, se soggetto passivo IVA, anche in assenza di una sede o stabile organizzazione in Italia a prescindere dal fatto che il cedente sia stabilito o identificato ai fini IVA in Italia. Pertanto l'operazione sarà regolata ordinariamente dal cessionario residente ovvero, se non residente, sarà tenuto a nominare il rappresentante fiscale anche il cessionario ai fini dell'applicazione del *reverse charge*
- Nell'ipotesi in cui ALFA, al termine del processo di affinamento, decida di far inviare i preziosi affinati in un proprio deposito all'estero, in mancanza del presupposto del trasferimento della proprietà d altro soggetto, l'operazione non assuma rilevanza agli effetti dell'IVA e configuri **un'esportazione esclusivamente ai fini doganali**.



## INTERPELLO N. 49 DEL 17/01/2023

### SENZA REQUISITI PER IL CALL-OFF STOCK C'È CESSIONE ASSIMILATA

**CASO** –La società ALFA (produzione smalti e vernici). L'Istante sottolinea che, ha avviato in Francia una collaborazione con un distributore monomandatario locale, la società BETA, per stoccare presso i locali di quest'ultima la merce spedita dall'Italia. Alfa intende curare esclusivamente tramite proprio personale la vendita dei beni stoccati presso Beta. Quest'ultima, pertanto, figurerà come depositaria senza divenire né proprietaria né intermediaria alla vendita delle merci in questione. L'Istante chiarisce, altresì, **che i propri potenziali clienti, indicati in un elenco allegato al contratto di deposito stipulato con Beta, saranno definitivamente individuati solo a seguito dell'arrivo della merce in Francia.**



#### ADE FRANCIA

ritiene differibile l'emissione della fattura al momento di cessione al cliente finale in Francia a condizione che venga monitorata costantemente la consistenza del deposito in apposito registro di carico e scarico

«articolo 256, comma 3 e 5 del proprio codice tributario»



#### ADE ITALIA

A seguito del trasferimento dei beni della propria impresa dall'Italia alla Francia, l'Istante realizza **un'operazione assimilata** ad una cessione intracomunitaria non imponibile (cfr. l'articolo 17 Dir. IVA e articolo 41, c.2, lett. c), del D.L. n. 331/1993).

la fattura dovrà recare anche il numero di identificazione attribuito ad ALFA dalla Francia. ALFA dovrà altresì osservare gli obblighi contabili di tenuta del registro e compilazione dei modelli riepilogativi previsti dall'articolo 50, commi 5 e 6, del D.L. n. 331/1993.

*Note esplicative: «In assenza delle condizioni previste per la sua applicazione, "il trasferimento dei beni in un altro Stato membro rientrerà nell'ambito di applicazione degli articoli 17 e 21 della DI e la successiva cessione all'acquirente destinatario sarà considerata una cessione interna nello Stato membro in cui i beni sono arrivati. Ovviamente, ciò implica che il fornitore dovrà essere identificato ai fini dell'IVA in tale Stato membro». Cfr: articoli 38-bis e 41-bis, del D.L. n. 331/1993 – recepimento 17-bis Dir. 2006/112/CE – attuazione Dir. 2018/1910*

## CESSIONE INTRACOMUNITARIA A DISTANZA (B2C) IN REGIME OSS

**CASO** – ALFA casa di moda che commercializza i propri prodotti anche tramite operazioni di vendita a distanza nei confronti di consumatori finali residenti nella UE ed in Paesi terzi. Per l'effettuazione delle descritte transazioni l'Istante si avvale talora di altri soggetti quali boutique, piattaforme elettroniche e società terze.

### CASO 1a

- Cliente DE
- Acquisto su piattaforma elettronica o presso la boutique IT
- I beni vengono inviati dal magazzino italiano di ALFA o dalla boutique italiana

D.: OSS?

### CASO 1b

- Cliente IT
- Acquisto presso boutique DE
- I beni vengono inviati dalla boutique DE a consumer IT

D: può dichiararla la boutique DE in OSS?

### Caso 1a: SI' OSS

- La cessione dei beni, acquistati online o presso la boutique italiana, e successivamente spediti dai magazzini/negozi italiani di Alfa al domicilio tedesco degli acquirenti, privati consumatori, si qualifica come vendita a distanza intracomunitaria trattandosi di beni spediti/trasportati dal fornitore (Alfa), soggetto passivo stabilito nella UE, da uno Stato membro (Italia) diverso da quello di arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente privato consumatore. I relativi adempimenti IVA potranno essere assolti tramite OSS previa registrazione al portale.

Caso 1b: ??? – inerisce legislazione tedesca

## CESSIONE INTRACOMUNITARIA A DISTANZA (B2C) IN REGIME OSS

**CASO** – ALFA casa di moda che commercializza i propri prodotti anche tramite operazioni di vendita a distanza nei confronti di consumatori finali residenti nella UE ed in Paesi terzi. Per l'effettuazione delle descritte transazioni l'Istante si avvale talora di altri soggetti quali boutique, piattaforme elettroniche e società terze.

### CASO 2

- Cliente FR
- Acquisto su piattaforma elettronica
- BETA DE cede a ALFA e mette in magazzino di ALFA in DE
- I beni sono spediti da magazzino di ALFA in DE da trasportatore terzo per conto di ALFA

*D.1: ALFA può fare OSS?*

*D.2: trattamento cessione da BETA a ALFA*

**Risposta a D.1: SI' OSS:** La circostanza che i beni siano spediti in Francia dal magazzino dell'Istante munito di proprio identificativo IVA tedesco non osta alla qualifica della descritta operazione come vendita a distanza intracomunitaria e al ricorso al regime speciale OSS per l'assolvimento dell'imposta dovuta nel Paese di destinazione finale dei beni.

**Risposta a D.2: CESSIONE INTERNA IN DE:** Si ritiene parimenti corretto considerare come cessione domestica in Germania (i.e. con IVA DE) la vendita effettuata da Beta, consociata tedesca, nei confronti di Alfa dei beni a marchio "Alfa" presenti sul territorio tedesco.

## CESSIONE INTRACOMUNITARIA A DISTANZA (B2C) IN REGIME OSS

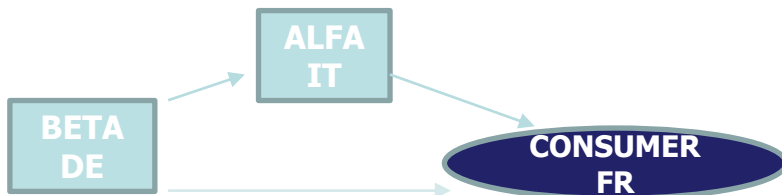
**CASO** – ALFA casa di moda che commercializza i propri prodotti anche tramite operazioni di vendita a distanza nei confronti di consumatori finali residenti nella UE ed in Paesi terzi. Per l'effettuazione delle descritte transazioni l'Istante si avvale talora di altri soggetti quali boutique, piattaforme elettroniche e società terze.

### CASO 3

- Cliente FR
- Acquisto su piattaforma elettronica
- BETA DE cede a ALFA
- I beni sono spediti da uno dei negozi o dal magazzino tedesco di proprietà di BETA al domicilio francese degli acquirenti con trasporto a cura dell'Istante

*D.1: ALFA chiede se può registrarsi all'OSS in Italia in assenza dei requisiti per applicazione quick fixes (ALFA operatore intermedio che non può traslare debito su consumer FR)?*

*D.2: trattamento cessione da BETA DE a ALFA*



**Risposta a D.1:** secondo Ade non si possono applicare le semplificazioni quick fixes e ALFA deve registrarsi in FR e effettuare acquisto intra e successiva cessione interna ordinaria

### **Risposta a D.2: CESSIONE INTERNA IN DE**

l'Istante, inviando in altro Stato membro i beni della propria impresa, realizza una operazione assimilata ad una cessione intracomunitaria cui segue il parallelo acquisto intracomunitario. Il descritto schema operativo comporta la necessità che il fornitore (l'Istante) si identifichi nello Stato membro di invio della merce (Francia) per l'assolvimento degli adempimenti fiscali e contabili previsti dalla legislazione del predetto Stato. La successiva cessione dei beni agli acquirenti francesi, consumatori finali, costituisce una vendita interna soggetta all'IVA francese.

[WP 1040 – 120^ riunione COM. IVA]

# GIURISPRUDENZA





## IN ASSENZA DI FRODE O ABUSO L'IVA E' DETRAIBILE

### RATIO

Il diritto alla detrazione ex art. 168 lett. a) della direttiva 112/2006/Ce, mira garantire la neutralità dell'imposizione per tutte le attività economiche (cfr., per tutte, Corte di Giustizia Ue 15 settembre 2016, causa C-518/14). L'eventuale diniego di tale diritto costituisce, quindi, un'eccezione all'applicazione dei principi regolatori del sistema dell'IVA e, ai fini della relativa opponibilità, impone alle autorità amministrative l'onere di provare che il soggetto passivo "ha commesso una frode o un abuso di diritto, o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in una frode".

### CASO

Il venditore ha emesso una fattura che indicava che la proprietà del bene immobile di cui trattasi era stata trasferita alla HA.EN. mediante detto atto per la somma complessiva di EUR 5 468 000, vale a dire per un importo di EUR 4 519 008,26, maggiorato di un'IVA pari a EUR 948 991,74. La HA.EN. ha registrato tale fattura nella sua contabilità e ha detratto l'IVA a monte figurante sulla stessa nella sua dichiarazione IVA per il novembre 2016. Anche il venditore ha registrato detta fattura nella sua contabilità e ha dichiarato l'IVA a valle figurante sulla medesima, quale IVA dovuta, nella sua dichiarazione per l'agosto 2016, senza mai versarla all'erario.

15 Il 1° ottobre 2016 il venditore è stato dichiarato fallito.

### PRINCIPIO

E' contraria al diritto unionale la prassi nazionale che nega il diritto di detrarre l'IVA assolta "a monte" al soggetto passivo che ha acquistato un bene immobile nell'ambito di una vendita forzata al pubblico incanto, senza la prova di una frode o abuso del diritto

*«L'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, deve essere interpretato nel senso che:*

*esso osta a una prassi nazionale consistente, nell'ambito della vendita di un bene immobile tra soggetti passivi, nel negare all'acquirente il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte **per il solo fatto che questi sapeva o avrebbe dovuto sapere che il venditore si trovava in difficoltà finanziarie, oppure in uno stato di insolvenza, e che tale circostanza poteva comportare la conseguenza che il venditore medesimo non avrebbe versato o non sarebbe stato in grado di versare l'IVA all'erario.***



**PRINCIPI DI DIRITTO** 1) La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che:

- **ESSA OSTA**, qualora l'**autorità tributaria** intenda negare ad un soggetto passivo il beneficio del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte in quanto tale soggetto passivo ha partecipato ad una frode dell'IVA di tipo carosello, a che **tale autorità tributaria si limiti a stabilire che tale operazione fa parte di una catena di fatturazione circolare;**

- spetta a **detta autorità tributaria, da un lato, individuare con precisione gli elementi costitutivi della frode e dimostrare le condotte fraudolente e, dall'altro, dimostrare che il soggetto passivo ha partecipato attivamente a tale frode o che sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento di tale diritto si iscriveva in detta frode,** il che non implica necessariamente l'identificazione di tutti i soggetti che hanno partecipato alla frode nonché dei loro rispettivi comportamenti.

2) **ESSA NON OSTA**, qualora l'autorità tributaria attesti una **partecipazione attiva del soggetto passivo** a una frode dell'imposta sul valore aggiunto per negare il diritto alla detrazione, a che tale autorità tributaria fondi tale diniego, in via complementare o subordinata, su elementi di prova che dimostrino non una siffatta partecipazione, bensì il fatto che tale soggetto passivo, **dando prova di tutta la diligenza richiesta, avrebbe potuto sapere che l'operazione di cui trattasi si iscriveva in una siffatta frode;**

- la **mera circostanza che i membri della catena di cessioni, di cui fa parte tale operazione, si conoscessero non costituisce un elemento sufficiente** per dimostrare la partecipazione del soggetto passivo alla frode.

3) essa non osta, qualora sussistano indizi che consentano di **sospettare l'esistenza di irregolarità o di una frode,** a che sia richiesto al soggetto passivo **di dar prova di una maggiore diligenza** per assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare a una frode;

- **NON SI PUÒ TUTTAVIA PRETENDERE CHE ESSO PROCEDA A VERIFICHE COMPLESSE E APPROFONDITE COME QUELLE CHE POSSONO ESSERE EFFETTUATE DALL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA;**

- spetta al giudice nazionale valutare se, alla luce di tutte le circostanze del caso di specie, il soggetto passivo abbia dato prova di sufficiente diligenza e abbia adottato le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere in tali circostanze.



- **ESSA OSTA** a che l'autorità tributaria neghi ad un soggetto passivo, per il solo motivo che lo stesso non ha rispettato gli obblighi derivanti dalle disposizioni nazionali o dal diritto dell'Unione relative alla sicurezza della catena alimentare, l'esercizio del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA);

l'inosservanza di tali obblighi può tuttavia costituire uno degli elementi che può essere preso in considerazione dall'autorità tributaria per accertare tanto l'esistenza di una frode dell'IVA quanto la partecipazione di detto soggetto passivo alla frode di cui trattasi, anche in assenza di una previa decisione dell'organo amministrativo competente a constatare una tale violazione;

**Il diritto a un equo processo, sancito dall'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea,**

deve essere interpretato nel senso che:

esso **non osta** a che il giudice investito del ricorso avverso la decisione dell'autorità tributaria prenda in considerazione, quale elemento di prova dell'esistenza di una frode dell'imposta sul valore aggiunto o della partecipazione del soggetto passivo a tale frode, una violazione di detti obblighi, qualora tale elemento di prova possa essere contestato e discusso in contraddittorio dinanzi ad esso.

**La direttiva 2006/112 e il principio di neutralità fiscale devono essere interpretati nel senso che:**

**non ostano** ad una prassi tributaria consistente, per negare ad un soggetto passivo il beneficio del diritto a detrazione in quanto ha partecipato a una frode dell'imposta sul valore aggiunto, nel prendere in considerazione il fatto che il legale rappresentante del mandatario del soggetto passivo era venuto a conoscenza dei fatti costitutivi di tale frode, indipendentemente dalle disposizioni nazionali applicabili relative al mandato e dalle clausole del contratto di mandato concluso nel caso di specie.



# **Tlegal**

**[www.tlegal.net](http://www.tlegal.net)**

Via Larga, 31  
20122 Milano  
Tel: +39 02 83438031

email: [segreteria@tlegal.net](mailto:segreteria@tlegal.net)