

Iva 2024 – legge delega, dichiarazione, e altre novità di normativa e prassi



A cura di
G. CONFENTE – N. GENTINA

6 febbraio 2024



LE LINEE GUIDA DELLA DELEGA FISCALE PER L'IVA

LA DELEGA FISCALE

IVA

REVISIONE DEI PRESUPPOSTI IVA PER CONFORMARLI ALLE NORME UE

rimozione dei disallineamenti tra norme interne e Direttiva 2006/112/CE

Ad esempio:

- In tema di **territorialità** rimozione dei contrasti tra il presupposto territoriale dell'imposta per le cessioni di beni, atteso che l'articolo 7-bis, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972 tratta unitariamente le cessioni di beni con trasporto e quelle senza trasporto, diversamente da quanto previsto dall'articolo 32 della Direttiva IVA, che disciplina distintamente le due fattispecie.
- per quanto riguarda la definizione del presupposto oggettivo dell'IVA, rappresentato dalla **cessione di beni**, potrebbe attuarsi una più fedele trasposizione normativa armonizzata, valorizzando il concetto economico sostanziale rispetto a quello giuridico proprio del nostro ordinamento

REVISIONE DELLE NORME DI ESENZIONE

revisione che dovrebbe prevedere ipotesi di opzione per l'imponibilità. Un ambito particolarmente interessato dall'intervento di razionalizzazione sarà quello **immobiliare** in cui la norma è troppo complessa e piena di deroghe. Si tende a superare il regime fiscale attuale applicabile in ragione della natura strumentale o abitativa degli immobili e della tipologia degli operatori.

RAZIONALIZZAZIONE DEL NUMERO E DELLA MISURA DELLE ALIQUOTE IVA

(direttiva europea 2022/542) –

- previsione di un'aliquota «zero» per beni di prima necessità con diritto alla detrazione sugli acquisti.

Per quanto alla rimodulazione delle aliquote ci sarà:

- un'aliquota ordinaria (di almeno il 15%),
- due aliquote ridotte pari o superiori al 5%;
- un'aliquota minima, inferiore al 5% (ora è al 4%) sulle vendite di un ristretto elenco di beni e servizi.

Riduzione dell'IVA all'importazione di opere d'arte, recependo la direttiva europea 5 aprile 2022, n. 2022/542/UE ed estendendo l'aliquota ridotta anche alle cessioni di oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione

REVISIONE DELLA DISCIPLINA DELLA DETRAZIONE

1. detrazione maggiormente aderente all'effettivo utilizzo dei beni e dei servizi impiegati nella effettuazione di operazioni soggette all'imposta, in linea con la disciplina della Direttiva IVA.

E' previsto che:

- sia consentito al soggetto passivo di **limitare** l'applicazione del **pro-rata** di detraibilità ai soli beni e servizi **a uso promiscuo**, utilizzati quindi sia per operazioni che danno diritto a detrazione sia per operazioni esenti,
 - e di operare negli altri casi la detrazione secondo un criterio specifico di **afferenza** dei beni e dei servizi acquistati alle singole operazioni sulla base della natura delle operazioni stesse.
- Viene, pertanto, modificato il criterio del pro-rata generale attualmente previsto in via obbligatoria dall'ordinamento nazionale

REVISIONE DELLA DISCIPLINA DELLA DETRAZIONE

2. In riferimento al **comparto immobiliare**, la riforma mira a risolvere i problemi connessi alla preclusione alla detrazione dell'IVA dovuta sull'acquisto, sulla locazione, sulla gestione e sul recupero di **fabbricati abitativi** per le imprese diverse da quelle che svolgono in via esclusiva o prevalente attività edilizia nel settore abitativo.

- Lo scopo è quello di riformare il diritto alla detrazione collegandola all'operazione per la quale l'immobile è utilizzato o alla ragione per cui il servizio è acquistato

REVISIONE DELLA DISCIPLINA DELLA DETRAZIONE

3. termine entro cui può essere esercitata la detrazione si prevede che per i beni e servizi acquistati o importati, per i quali l'esigibilità dell'imposta si verifica nell'anno precedente a quello di ricezione della fattura, il diritto alla detrazione può essere **esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui la fattura è ricevuta.**

Ciò consentirà di superare l'attuale previsione dell'articolo 1, primo comma, del DPR n. 100 del 1998, in base alla quale la detrazione non può essere esercitata nel periodo in cui l'imposta è diventata esigibile ma in quello in cui la fattura è ricevuta.

- detrazione dell'IVA indicata sulle fatture d'acquisto relative a operazioni effettuate nell'anno precedente o nel periodo in cui la relativa imposta è diventata esigibile o in quello in cui la fattura è ricevuta

DISCIPLINA DEL GRUPPO IVA AL FINE DI SEMPLIFICARE L'ACCESSO E L'APPLICAZIONE DELL'ISTITUTO

Attraverso l'esercizio della delega potranno essere **rivisti alcuni vincoli** che l'ordinamento nazionale ha previsto per la costituzione, facoltativa, del Gruppo IVA, tra cui ad esempio il criterio “*all in, all out*”, in base al quale l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA vincola tutti i soggetti legati da vincoli finanziari, economici e organizzativi. L'articolo in esame, nel rivedere la disciplina del Gruppo IVA potrebbe, a titolo esemplificativo, superare il suddetto principio, semplificando le procedure di accesso e di modifica del perimetro soggettivo del Gruppo IVA e consentendo, dunque, anche solo ad alcuni soggetti per i quali ricorrano i suddetti vincoli previsti dalla normativa vigente, di costituire un Gruppo IVA.

TERZO SETTORE

Dal 2024 entrerà in vigore il regime che trasformerà da escluse a esenti ai fini iva diverse operazioni interessano gli enti di tipo associativo (es. le entrate derivanti da corrispettivi specifici e somministrazione di alimenti e bevande). In specifico il DL 146/2021 che ha modificato gli articoli 4 e 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, ric conducendo nel campo di applicazione dell'IVA, in regime di esenzione, talune prestazioni di servizi e cessioni di beni rese dagli enti non profit di tipo associativo nei confronti dei propri associati e partecipanti.

Si intende procedere alla razionalizzazione della disciplina degli enti del Terzo settore, anche al fine di semplificare gli adempimenti relativi alle attività di interesse generale.

Tale razionalizzazione della disciplina in esame si rende necessaria, in primo luogo, in ragione delle modifiche introdotte dalla riforma del Terzo settore che hanno previsto l'applicazione agli enti di natura non commerciale di talune ipotesi di esclusione ed esenzione ai fini IVA, finora previste nei confronti delle Onlus (articolo 89, comma 7, lettera a) e b) del d.lgs. 117/2017).

REGIME DEGLI ADEMPIMENTI ATTUALMENTE PREVISTO AI FINI IVA PER LA LIQUIDAZIONE GIUDIZIALE

estende agli istituti liquidatori, al concordato preventivo di qualunque tipo e all'Amministrazione straordinaria delle grandi imprese, il regime degli adempimenti attualmente previsto ai fini IVA per la liquidazione giudiziale. Il periodo d'imposta è, pertanto, interrotto alla data in cui l'impresa debitrice deposita la domanda di accesso a tali istituti, anche ai fini dell'articolo 44 del Codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, con contestuale inizio di un diverso periodo d'imposta. I crediti sorti anteriormente all'apertura delle procedure sono, pertanto, compensati con i debiti d'imposta coevi

SOCIETA' NON OPERATIVE

profonda revisione della disciplina delle società non operative, prevedendo criteri specifici, da aggiornarsi periodicamente, che consentano di individuare le società senza impresa, riconducendo così la normativa alla sua ratio originaria di contrastare le società che esercitano un'attività di mero godimento e non un'effettiva attività d'impresa.

Per tali società è stabilita, ai fini dell'IVA, la indetraibilità dell'imposta pagata per l'acquisto di beni (unità immobiliari classificati o classificabili in categoria catastale A – tranne A10 – e loro pertinenze, unità da diporto, aeromobili da turismo o qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato e complessi portivi o ricreativi, compresi quelli destinati all'ormeggio, al ricovero e al servizio di unità da diporto) che vengono gestiti e messi a disposizione dei soci e partecipanti, e dei loro familiari, gratuitamente o a fronte di un corrispettivo inferiore al valore normale, anche attraverso la partecipazione ad associazioni, enti o altre organizzazioni.

LA DELEGA FISCALE

HOLDING DI GESTIONE

La indetraibilità dell'IVA è prevista nei riguardi delle holding di gestione, in caso di possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, di obbligazioni o titoli simili, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette a esercitare attività finanziaria ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate

LA DICHIARAZIONE IVA 2024 LE INTEGRATIVE ULTRANNUALI

LE NOVITA' DELLA DICHIARAZIONE IVA MOD. 2024

DICHIARAZIONE IVA 2024 QUADRO

NOVITA'

VA – RIGO VA 16

Emergenza Covid

eliminato il rigo VA16 – destinato ai soggetti che avevano usufruito della sospensione dei versamenti per l'emergenza COVID-19.

VB

Indicazione degli estremi identificavi dei rapporti finanziari

IVA 2024 è stato soppresso il quadro VB riservato all'indicazione degli estremi identificavi dei rapporti finanziari al fine di beneficiare della riduzione alla metà delle sanzioni ART. 1, 5, 6 del D.Lgs. 471/97 avendo utilizzato “per tutte le operazioni attive / passive esclusivamente strumenti di pagamento diversi dal denaro contante” (D. Lgs. n.1/2024, c.d. “Decreto Semplificazioni adempimenti tributari” è stato soppresso l'adempimento previsto dall'art. 2, comma 36-vicies ter, DL n. 138/2011.

DICHIARAZIONE IVA 2024 QUADRO

NOVITA'

VE

Percentuali di compensazione

Nel quadro VE – sez. 1:

- l'introduzione della nuova percentuale di compensazione del 7% riservata alle cessioni di bovini;
- l'eliminazione della percentuale di compensazione del 9,5%

VF

1. Percentuali di compensazione

Speculare modifica di cui al VE

In VF sez. 1 (op. passive) e sez. 3-b (impr. Agricole)

2. Eliminato VF34 campo9: emergenza Covid-19

Riservato alle op. esenti emergenza Covid-19 equiparate alle operazioni imponibili ai fini della detrazione

DICHIARAZIONE IVA 2024 QUADRO

NOVITA'

VL

VL 8: nuovo campo 3 – GI / liq. gruppo

Indicazione del credito IVA emergente dall'ultima dichiarazione del Gruppo IVA cessato o dall'ultimo Prospetto IVA 26 PR della liquidazione IVA di gruppo cessata. Il totale del credito va indicato nel campo 1 e il campo 3 ne rappresenta un «di cui»

CS

Contributo straordinario

Eliminato il quadro CS che era riservato ai contribuenti tenuti a versare il contributo straordinario per extraprofitti (decreto 37/2022 cd «decreto Ucraina»)

VO

Imprese agricole oleoturistiche

Nel rigo VO36 è stata inserita la nuova casella «Revoca» da utilizzare per comunicare la revoca dell'opzione per applicazione dell'IVA e del reddito nei modi ordinari

LE DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

Dichiarazione IVA integrativa

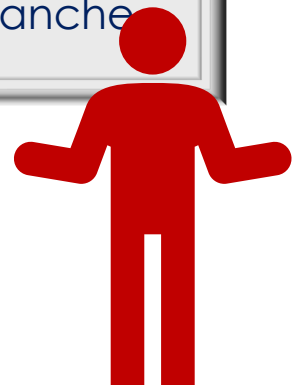
Art. 8, c. 6-bis
DPR 322/98

Il soggetto passivo che **intende RETTIFICARE o INTEGRARE** una dichiarazione IVA precedentemente trasmessa, può presentare una **dichiarazione IVA integrativa**.

L'integrazione è possibile fino al termine dell'accertamento ex art. 57 del DPR 633/72 (entro il 5° anno successivo al termine di trasmissione della dichiarazione).
Es. integrativa IVA a.i. 2022: termine 31.12.2028.

Sono considerate «tardive» ma valide le dichiarazioni trasmesse entro 90 giorni dalla scadenza originaria, se successive si considerano «omesse».

Possono essere oggetto di integrazione le sole dichiarazioni trasmesse, anche tardivamente.



Tipologia di Integrativa

A favore del contribuente

Si tratta di errori che hanno causato una delle seguenti conseguenze

- maggior imponibile
- maggiore imposta
- minore eccedenza detraibile

A favore del fisco

Si tratta di errori che hanno causato una delle seguenti conseguenze

- minore imponibile
- minore imposta
- maggiore eccedenza detraibile

**TIPO DI
DICHIARAZIONE**

Correttiva nei termini

Dichiarazione integrativa

Ammessa anche nei seguenti casi:

- Variare la scelta di destinazione del credito IVA (interpello 231 del 30.07.2020)
- Apporre il visto di conformità (interpello 289 del 23.04.2021)

Utilizzo del **MAGGIOR CREDITO IVA**



Dichiarazione integrativa presentata **ENTRO** il termine della presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo

[ART. 8 – co 6-ter DPR 322/98]

- Riporto in **detrazione** (liq.Periodica/annuale)
- **Compensazione** Mod. F24 a partire dal giorno successivo all'integrazione
- Chiesto a **rimborso** se requisiti ex art. 30 DPR 633/72 in relazione all'anno per cui è presentata l'integrativa

Dichiarazione integrativa presentata **OLTRE** il termine della presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo (integrative ultrannuali)

[ART. 8 – co 6-quater DPR 322/98]

- **Compensazione** Mod. F24 per eseguire versamenti relativi a debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa
- Compensazione «interna» annuale ???
- Chiesto a **rimborso** se requisiti ex art. 30 DPR 633/72 in relazione all'anno per cui è presentata l'integrativa



Anno d'imposta 2021

**Integrativa entro termine per la dichiarazione IVA
 relativa al 2022 (anno successivo) 30.04.2023**

<p>2021 a.i. anno di competenza di minore credito/maggiore debito</p>	<p>2022 (a.i. successivo)</p>	<p>Mod. IVA 2022 Trasmessa entro 30.04.2022 su a.i. 2021 modello da integrare</p>	<p>30.04.2023 termine per integrativa su a.i. 2021 = termine per la dichiarazione IVA relativa al 2022 - periodo d'imposta successivo al 2021</p>
<p>2021</p>	<p>Integrativa Mod. IVA 2022 sul 2021 oltre 30.04.2023</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>«ultrannuale»</p>		

Anno d'imposta 2022

**termine per la dichiarazione IVA relativa a 2023
(anno successivo) 30.04.2024**

a.i. 2022	d. Iva 30.04.2023	d. Integrativa 30.04.2024
------------------	--------------------------	----------------------------------

Integrativa su 2022 presentata entro termine dichiarazione ordinaria per 2023

a.i. 2022 – d. IVA 2023	1° anno accertamento	d. Integrativa 31.12.2024
a.i. 2022 - d. IVA 2023	2° anno accertamento	d. Integrativa 31.12.2025
a.i. 2022 - d. IVA 2023	3° anno accertamento	d. Integrativa 31.12.2026
a.i. 2022 - d. IVA 2023	4° anno accertamento	d. Integrativa 31.12.2027
a.i. 2022 - d. IVA 2023	5° anno accertamento	d. Integrativa 31.12.2028




La dichiarazione IVA integrativa ("a favore del Fisco" o "a favore del soggetto passivo") può essere presentata non oltre i termini per la decadenza del potere di accertamento previsti dall'art. 57 del DPR 633/72.


In presenza di una dichiarazione IVA validamente trasmessa, gli avvisi di accertamento devono essere notificati, a pena di decadenza, **entro il 31 dicembre del 5° anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.**

Per il periodo d'imposta 2022, quindi, la dichiarazione IVA integrativa può essere presentata sino al 31.12.2028.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA PRESENTATA **ENTRO IL TERMINE** DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE RELATIVA ALL'**ANNO SUCCESSIVO**

es. Integrativa per a.i. 2022 presentata entro termine ordinario per la presentazione della dichiarazione a.i. 2023 (aprile 2024)

 Riporto in **detrazione** nella liquidazione periodica ovvero nella dichiarazione annuale

 Chiesto a **rimborso** se requisiti ex art. 30 DPR 633/72 in relazione all'anno per cui è presentata l'integrativa

 Utilizzato in **compensazione orizzontale** tramite mod. F24 a partire dal giorno successivo all'integrazione

(ADE Telefisco 1.2.2018 § 21)

se il credito è superiore a 5K annui la compensazione è garantita solo a partire dal 10° giorno successivo a quello della presentazione della dichiarazione integrativa da cui emerge il credito (art. 17 D.Lgs. 241/97) con visto di conformità o sottoscrizione alternativa

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA PRESENTATA **OLTRE IL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE RELATIVA ALL'ANNO SUCCESSIVO**

es. Integrativa per a.i. 2021 presentata oltre termine ordinario per la presentazione della dichiarazione a.i. 2022 (aprile 2023) – presentata ad esempio a ottobre 2023, luglio 2024, settembre 2025 ecc.

→ compensazione «interna» in dichiarazione annuale relativa all'anno di presentazione dell'integrativa cioè deve essere riportato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa

N.B. sebbene la norma non preveda esplicitamente tale possibilità

→ Chiesto a rimborso se requisiti ex art. 30 DPR 633/72 in relazione all'anno per cui è presentata l'integrativa

Compensazione Mod. F24 per eseguire versamenti relativi a:
- debiti maturati a partire dal 1° gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa ultrannuale

a.i. 2021 / Integrativa luglio 2024 / compensazione per debiti sorti da 2025]

- non è necessaria la preventiva presentazione della d.lva annuale relativa al periodo d'imposta nel quale è stata eseguita l'integrazione

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA PRESENTATA **OLTRE IL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE RELATIVA ALL'ANNO SUCCESSIVO**

es. Integrativa per a.i. 2021 presentata oltre termine ordinario per la presentazione della dichiarazione a.i. 2022 (aprile 2023) – presentata ad esempio a ottobre 2023, luglio 2024, settembre 2025 ecc.

Chiarimenti agenzia entrate:

Se non richiesto a rimborso deve essere riportato nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa (cfr. quadro VN) e:

può essere utilizzato in compensazione «esterna» nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/97, al fine di eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa, **a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione integrativa «ultrannuale», non essendo necessaria la preventiva presentazione della dichiarazione annuale relativa al periodo d'imposta nel quale è stata eseguita l'integrazione.**

Quindi non torna applicabile l'ordinario vincolo (art. 17 co. 1 del D.Lgs. 241/97), per cui la compensazione per un importo superiore a 5.000,00 euro annui può essere effettuata solo a partire dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito

Quindi il credito derivante dalla dichiarazione integrativa "ultrannuale" presentata nel 2023 è utilizzabile in compensazione dall'1.1.2024, anche prima della presentazione della dichiarazione relativa all'anno 2023.

DICHIARAZIONE INTEGRATIVA PRESENTATA **OLTRE IL TERMINE DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE RELATIVA ALL'ANNO SUCCESSIVO**

es. Integrativa per a.i. 2021 presentata oltre termine ordinario per la presentazione della dichiarazione a.i. 2022 (aprile 2023) – presentata ad esempio a ottobre 2023, luglio 2024, settembre 2025 ecc.

Chiarimenti agenzia entrate (TELEFISCO 01.02.2018 – N. 22):

Osservando peraltro che il credito, a fronte del riporto nella dichiarazione relativa all'anno in cui è avvenuta l'integrazione (es. integrazione avvenuta nel 2023-riporto del credito nella d.lva relativa al 2023), **partecipa alla liquidazione della relativa imposta determinando un minore debito d'imposta o una maggiore eccedenza a credito.**

Secondo l'Agenzia delle Entrate, ne consegue che, prima di utilizzare il credito in compensazione «esterna» nel modello F24, **è opportuno considerare l'eventuale effetto compensativo interno alla dichiarazione.**

	imponibile	iva
ALFA riceve n. 3 fatture di acquisto a novembre 2022	10.000	2.200
ALFA riceve n. 4 bolle doganali di importazione a maggio 2022	20.000	4.400
totale	30.000	6.600

ALFA non registra le 3 fatture né le 4 bolle doganali non esercitando di conseguenza il diritto alla detrazione IVA

ALFA trasmette la dichiarazione IVA MOD. 2023 a.i. 2022 ad aprile 2023 senza includere evidentemente i predetti documenti di acquisto/importazione

ALFA ad ottobre 2023 si accorge di non aver registrato le predette fatture e bolle di importazione. Presenta una dichiarazione integrativa

CASO 1

Presentazione della dichiarazione IVA integrativa a. i. 2022 **entro** il termine per la presentazione della dichiarazione iva a.i. 2023 (cioè entro aprile 2024) - Es. ottobre 2023

Dichiarazione IVA originaria Mod. 2023 a.i. 2022

VL	
Iva a debito	110.000
Iva a credito	88.000
Iva periodica:	
- iva dovuta	22.000
- iva versata	22.000

Dichiarazione IVA **integrativa** Mod. 2023 a.i. 2022 – trasmessa ottobre 2023

VL	
Iva a debito	110.000
Iva a credito	$(88.000 + 6.600) = 94.600$
Iva periodica:	
- iva dovuta	15.400
- iva versata	22.000
- iva a credito	6.600
	da riportare in VX

La dichiarazione integrativa viene trasmessa a Ottobre 2023 cioè entro il termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è stata commessa l'omissione

	imponibile	iva
ALFA riceve n. 3 fatture di acquisto a novembre 2020	10.000	2.200
ALFA riceve n. 4 bolle doganali di importazione a maggio 2020	20.000	4.400
totale	30.000	6.600
ALFA non registra le 3 fatture né le 4 bolle doganali non esercitando di conseguenza il diritto alla detrazione IVA		
ALFA trasmette la dichiarazione IVA MOD. 2021 a.i. 2020 a aprile 2021 senza includere evidentemente i predetti documenti di acquisto/importazione		
ALFA ad ottobre 2023 si accorge di non aver registrato le predette fatture e bolle di importazione. Presenta una dichiarazione integrativa MOD. 2021 a.i. 2020 per esercitare se pur tardivamente il diritto alla detrazione		

CASO 2

Presentazione della dichiarazione IVA integrativa a. i. 2020 **oltre** il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo ossia 2021 (cioè oltre aprile 2022) - Es. ottobre 2023

Dichiarazione IVA originaria Mod. 2021 a.i. 2020

VL	
Iva a debito	110.000
Iva a credito	88.000
Iva periodica:	
- iva dovuta	22.000
- iva versata	22.000

Dichiarazione IVA **integrativa** Mod. 2021 a.i. 2020 – trasmessa ottobre 2023

VL	
Iva a debito	110.000
Iva a credito	$(88.000+6.600)= 94.600$
Iva periodica:	
- iva dovuta	15.400
- iva versata	22.000
- iva a credito	6.600
	Da riportare in VX

La dichiarazione integrativa viene trasmessa a ottobre 2023 oltre il termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno successivo a quello in cui è stata commessa la violazione/omissione (oltre il termine per la d.Iva sul 2021 - 30.04.2022 - anno successivo).

Il credito che emerge può essere utilizzato solo per la copertura di debiti che sorgono dal 1° gennaio 2024 (ossia dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello nel quale è stata presentata la dichiarazione presentata a ottobre 2023) senza aspettare la trasmissione della d.IVA sul 2023

Dichiarazione IVA 2024

Periodo d'imposta 2023

4.2.10 QUADRO VN – DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE

Il quadro è riservato ai soggetti che hanno presentato nel 2023 una dichiarazione integrativa a favore ai sensi dell'art. 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo a quello di riferimento della dichiarazione integrativa (ad esempio, dichiarazione integrativa IVA 2021, relativa al 2020, presentata nel 2023).

Nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa è indicato il credito derivante dal minor debito o dal maggiore credito risultante dalla dichiarazione integrativa (art. 8, comma 6-quater, del d.P.R. n. 322 del 1998).

A tal fine, occorre indicare nel rigo VN1 i seguenti dati:

- **colonna 1**, l'anno per cui è presentata la dichiarazione integrativa (ad esempio, per la dichiarazione integrativa IVA 2021, indicare 2020);
- **colonna 2**, da barrare da parte della società controllante di una procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo qualora il credito, da indicare nella colonna 3, emerga dal prospetto IVA 26 PR di una dichiarazione integrativa presentata nel 2023 relativa alla medesima procedura;
- **colonna 3**, il credito derivante dal minor debito o dalla maggiore eccedenza detraibile risultante dalla dichiarazione integrativa, per la quota non chiesta a rimborso nella dichiarazione integrativa stessa. Tale importo concorre alla determinazione del saldo annuale e, pertanto, va riportato nel rigo VL11 oppure nel rigo VW28, colonna 1, se è barrata la colonna 2;
- **colonna 4**, il codice fiscale del soggetto cui si riferisce la dichiarazione integrativa qualora diverso dal soggetto che l'ha presentata (ad esempio, in caso di incorporazione qualora la dichiarazione integrativa dell'incorporata sia stata presentata dall'incorporante);

MODELLO IVA 2024
Periodo d'imposta 2023



CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

QUADRI VN-VQ
DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE,
VERSAMENTI PERIODICI OMESSI

Mod. N.

--	--

QUADRO VN DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE	VN1 VN2 VN3 VN4	1	Anno	2	Gruppo	3	Maggior credito	4	Codice fiscale	5	Modulo
							,00				
							,00				
							,00				
							,00				
							,00				

QUADRO VN

riservato ai soggetti che hanno presentato nel 2023 una dichiarazione integrativa a favore

QUADRO VN	Anno	Gruppo	Maggior credito	Codice fiscale	Modulo
DICHIARAZIONI INTEGRATIVE A FAVORE	1	2	3	4	5
VN1	2020		6.600,00		
VN2			,00		
VN3			,00		
VN4			,00		

Ottobre 2023: presentata integrativa su a.i. 2020 (Mod. Iva 2021 regolarmente trasmesso)
 Aprile 2024: presentazione Mod. Iva 2024 a.i. 2023 in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa per a.i. 2020:

Compilazione quadro VN per riporto credito ultrannuale

VN1 col. 1: anno al quale si riferisce la dichiarazione integrativa che è stata presentata nel 2023, quindi «2020»

VN1 col. 3: maggior imposta detraibile emersa dalla integrativa e non chiesta a rimborso.
 Tale maggior credito non può essere utilizzato se non per debiti che emergono dall'anno successivo a quello nel quale è stata presentata la integrativa.
 Quindi nel caso di specie essendo l'integrativa presentata nel 2023, il credito di 6.600 può essere utilizzato per debiti sorti dal 2024

L'importo di 6.600 deve essere riportato in VL11 (l'importo concorre alla determinazione del saldo annuale?)

VL11	Crediti art. 8, comma 6-quater, D.P.R. n. 322/98	1	6.600,00	
		Gruppo IVA (*)	2	,00

L'importo del credito da integrativa - quadro VN concorre alla determinazione dell'importo da esporre in VL32 «Iva a debito» ovvero VL33 «Iva a credito».

Quindi il credito derivante dalle ultrannuali può essere recuperato in dichiarazione annuale anche se questa modalità non è espressa nella norma di cui all'art. 8, co. 6-quater del DPR 322/98.

Come già chiarito nelle slide precedenti, l'Ade ha chiarito che

1. L'INDICAZIONE DEL CREDITO NELLA DICHIARAZIONE RELATIVA ALL'ANNO IN CUI È STATA PRESENTATA L'INTEGRATIVA ULTRANNUALE (es. Mod. IVA 2024 a.i. 2023 di presentazione della integrativa su a.i. 2020) «è resa obbligatoria per consentire la **rigenerazione del credito** stesso e, quindi, **la sua disponibilità per il pagamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa** [...]
2. «la rigenerazione del credito pregresso si compie attraverso la sua **partecipazione alla liquidazione della corrispondente imposta dovuta per l'anno corrente**»
3. «se il risultato della liquidazione è un'eccedenza d'imposta a credito, tale eccedenza può essere **eventualmente utilizzata in compensazione esterna** per il pagamento di debiti relativi ad altre imposte»

TELEFISCO 1.2.2018 § 22

Se ne trae che il credito deve essere prima utilizzato per la «compensazione interna» con l'imposta dovuta per l'anno in cui è stata presentata l'integrativa e successivamente se residua in tutto o in parte, destinata a rimborso, al riporto in avanti o alla compensazione esterna con altre imposte e tributi.

Scheda riassuntiva

- **D.** Per quali debiti è utilizzabile il credito derivante dalla dichiarazione integrativa «ultrannuale» presentata nel 2023 per e relativa ad annualità precedenti ?

R. Utilizzabile per debiti sorti dal 1 gennaio dell'anno successivo a quello in cui presentata la integrativa – 1° gennaio 2024

- **D.** Per utilizzare il credito da integrativa ultrannuale presentata nel 2023 (es. su 2020), è necessario aspettare la presentazione della dichiarazione IVA relativa al 2023 da trasmettere entro aprile 2024?

R. è utilizzabile in compensazione dall'1.1.2024, anche prima della presentazione della dichiarazione relativa all'anno 2023 da trasmettere entro aprile 2024 con la conseguenza che non torna in tal caso applicabile l'ordinario vincolo (art. 17 co. 1 del D.Lgs. 241/97), per cui la compensazione per un importo superiore a 5.000,00 euro annui può essere effettuata solo a partire dal 10° giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito

- **D.** Se la dichiarazione integrativa per il 2022 è trasmessa entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo 2023 e quindi entro il 30.04.2024, come può essere utilizzato il credito eventuale?

R. Il credito è portato in detrazione in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione annuale oppure utilizzato in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs. 241/97

- **D.** Nel caso di integrativa non ultrannuale, quali limiti sussistono all'utilizzo del credito?

R. se il credito è superiore a 5K annui la compensazione è garantita solo a partire dal 10° giorno successivo a quello della presentazione della dichiarazione integrativa da cui emerge il credito (art. 17 D. Lgs. 241/97) con visto di conformità o sottoscrizione alternativa

NESSUNA SANZIONE PER L'INTEGRATIVA A FAVORE

Risposta Agenzia delle Entrate **VIDEOFORUM ITALIA OGGI 24.1.2018**



9.DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

«Si chiede conferma del fatto che, in caso di dichiarazione integrativa a favore del contribuente (si pensi al classico caso di mancata deduzione di un costo inerente e deducibile) non occorre versare alcun tipo di sanzione.

La fattispecie non sembra integrare nemmeno gli estremi della dichiarazione inesatta (art. 8 del DLgs. 471/97)».

Si conferma che la presentazione della dichiarazione integrativa a favore del contribuente non è soggetta ad alcuna sanzione.

Non risulta, infatti, integrata, in tale ipotesi, neppure la violazione relativa al contenuto della dichiarazione che l'articolo 8 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, punisce con la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000.

Secondo la citata norma, la dichiarazione va considerata irregolare qualora ricorra una delle seguenti fattispecie:

- non è redatta in conformità al modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate;
- in essa sono omessi o non sono indicati in maniera esatta e completa dati rilevanti per l'individuazione del contribuente e, se diverso da persona fisica, del suo rappresentante;
- in essa sono omessi o non sono indicati in maniera esatta e completa dati rilevanti per la determinazione del tributo;
- in essa non è indicato in maniera esatta e completa ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli».

Dichiarazione Integrativa per Omesso esercizio del diritto alla detrazione IVA

ALFA aveva riversato all'Erario l'IVA originariamente detratta mediante le liquidazioni periodiche, ritenendo che l'imposta non fosse detraibile (la regolarizzazione avveniva anche con assolvimento della sanzione per l'indebito esercizio della detrazione beneficiando dell'istituto del ravvedimento operoso). Come conseguenza ALFA non aveva inserito in **DIVA a.i. 2021** (di competenza), l'imposta relativa ad alcune operazioni di acquisto effettuate in tale anno. Successivamente, ALFA si accorgeva che alcune fatture passive escluse dalla dichiarazione IVA per il 2021 e oggetto della regolarizzazione operata, corrispondevano invece a operazioni per le quali spettava il diritto alla detrazione dell'IVA. Tali fatture risultavano comunque correttamente ricevute e registrate in relazione al periodo di registrazione.

Risposta ADE

L'Agenzia delle Entrate conferma che **è possibile avvalersi della dichiarazione IVA integrativa** qualora, per mero errore, il soggetto non abbia esercitato tempestivamente il diritto alla detrazione dell'imposta, **nonostante la fattura sia stata ricevuta e registrata**.

Art. 19 co. 1 del DPR 633/72: il diritto alla detrazione diritto "sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile" ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui esso è sorto.

Il termine ultimo per l'esercizio del diritto alla detrazione IVA decorre dal momento in cui si è realizzato il duplice requisito dell'avvenuta esigibilità dell'imposta (presupposto sostanziale) e del possesso di una valida fattura d'acquisto (presupposto formale) – cfr Circ. 1/2018

Qualora, per errore, non sia stata computata nel termine della dichiarazione annuale la fattura ricevuta e registrata, è possibile comunque ricorrere all'istituto della dichiarazione integrativa ex **art. 8 co. 6-bis del DPR 322/98**, entro il termine di decadenza del potere di accertamento (vale a dire il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione)

Dichiarazione Integrativa per Omesso esercizio del diritto alla detrazione IVA

Circolare 1/2018:

4. Esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta mediante la dichiarazione integrativa c.d. "a favore"

L'effettività del diritto alla detrazione dell'imposta e il principio di neutralità dell'IVA sono, in ogni caso, garantiti dall'istituto della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998 (c.d. dichiarazione integrativa a favore), con la quale, in linea generale, è possibile correggere errori od omissioni che hanno determinato l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o di una minore eccedenza detraibile.

Così, il soggetto passivo cessionario/committente, che non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute nei termini anzidetti, può recuperare l'imposta presentando la menzionata dichiarazione integrativa di cui all'articolo 8, comma 6-bis, del d.P.R. n. 322 del 1998, non oltre i termini stabiliti dall'articolo 57 del d.P.R. n. 633 del 1972 (vale a dire entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione).

Restano fermi, in ogni caso, l'obbligo in capo al soggetto passivo cessionario/committente di procedere alla regolarizzazione della fattura di acquisto "irregolare", ai sensi e per gli effetti di cui all'articolo 6, comma 8 e comma 9-bis ultima parte del d. lgs. n. 471 del 1997 e l'applicabilità delle sanzioni per la violazione degli obblighi di registrazione previste dal richiamato articolo 6.





QUESITO

Un contribuente al fine di correggere una dichiarazione iva a favore per l'anno 2019, ha presentato dichiarazione integrativa anno 2019 e dichiarazioni iva integrative a cascata al fine di riportare il maggior credito iva 2019.

L'Agenzia delle Entrate **non riconosce** il **credito** rettificato, con le dichiarazioni integrative ultrannuali, azzerandolo anche nell'importo originario, quali strumenti ha il contribuente per vedersi riconosciuto il credito iva spettante ? Si premette che il CIVIS ha dato esito negativo

RISPOSTA

Nel caso di esito negativo della procedura CIVIS è possibile presentare una **istanza di autotutela**, tramite PEC, all'ufficio dell'agenzia delle Entrate, competente secondo la sede del contribuente.

Ciò premesso, se non sono rispettati i termini di compensazione nel caso di dichiarazione integrativa ultrannuale, in violazione dell'articolo 8, comma 6 quater, del Dpr 322 del 1998, è applicabile la **sanzione del 30%**. Tale norma prescrive che il credito risultante da una dichiarazione integrativa, presentata oltre il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, può essere utilizzato in compensazione con debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa. In ogni caso, anche nel caso di applicazione della sanzione il credito Iva sottostante deve essere riconosciuto, previa verifica della sua esistenza e spettanza.



QUESITO

Un'azienda con contabilità trimestrale **non** ha **pagato** nel corso del 2023 l'Iva del **secondo trimestre** (codice 6032) per euro 6.000 terminando l'anno con un credito Iva pari a 30.000. In data 16/1/2024 l'azienda ha utilizzato, tramite F24, 5.000 euro di credito con codice 6099 del 2023 compensando parzialmente il codice 6032/2023 pagando la differenza di 1.000.

Nel campo VL30 del modello Iva 2024 si deve anche inserire tra i versamenti l'importo di 6.000 compensato oppure questo importo dovrà essere indicato del modello Iva 2025 nel campo VQ?

RISPOSTA

Il versamento dell'importo di 6.000 euro, in parte eseguito tramite compensazione, **deve essere inserito** nel **rigo VL30**, campo 3, della dichiarazione Iva 2024, relativa all'anno 2023.

Le istruzioni alla dichiarazione Iva 2024 confermano quanto già previsto nei modelli degli anni precedenti, ovvero che nel campo 3 del rigo VL30 devono confluire **tutti i versamenti periodici**, riferiti al 2023 ed eseguiti anche tramite ravvedimento operoso, sino alla data di presentazione della dichiarazione Iva.

Invece, il **quadro VQ** si deve utilizzare in altre ipotesi, ovvero nei casi di regolarizzazione di omessi versamenti di annualità pregresse (anni precedenti al 2023) a seguito del ricevimento di avvisi bonari o cartelle esattoriali, al fine di ripristinare il credito Iva potenziale, congelato per effetto degli omessi versamenti.



QUESITO

una snc in contabilità semplificata, che non opera nel settore immobiliare, a ottobre 2023 ha assegnato un fabbricato strumentale in regime di esenzione Iva.

Domande:

- l'assegnazione genera **pro rata** in dichiarazione Iva 2024 ?
- per la **rettifica** della detrazione, da indicare nel **quadro VF**, devono essere considerati anche i canoni leasing pagati negli ultimi 10 anni oppure solamente il riscatto?

RISPOSTA

L'assegnazione **non** genera **pro rata**, non rientrando l'operazione nell'oggetto della attività.

La rettifica della detrazione deve essere operata tenendo conto esclusivamente del **prezzo di riscatto**.

I canoni di leasing, ai fini Iva, si qualificano come servizi e conseguentemente non sono oggetto del monitoraggio previsto dall'art. 19 bis 2 del decreto Iva. Ai fini del computo del periodo decennale di rettifica della detrazione, occorre di regola fare riferimento alla data di esercizio del riscatto da parte della società utilizzatrice (circolare agenzia delle entrate 26/E/2016, paragrafo 7) e non è necessario riversare l'Iva detratta sui canoni di leasing (risposta all'interpello del 3/E/2018). Ciò premesso, nel caso specifico la rettifica deve essere operata per l'intera Iva addebitata nel 2023 sul prezzo di riscatto (circolare agenzia delle Entrate 12/E/2007, paragrafo 1).



QUESITO

Nel caso in cui una srl svolga in via prevalente **attività odontoiatrica** (esente iva ex art. 10 n. 18) e come attività secondaria quella di **gestione di studi medici** (imponibile iva al 22%) posso presentare un unico modulo o devo presentare la dichiarazione con due intercalari?

Preciso che l'applicazione del pro rata porta ad avere un recupero di iva molto maggiore rispetto a quello che si consegue con la separazione delle attività ai fini iva ex art. 36.

RISPOSTA

Nel caso descritto è possibile presentare un **unico modulo Iva** e applicare il pro rata.

Laddove un soggetto svolga attività che determinano operazioni imponibili ed operazioni esenti da imposta è sempre possibile applicare il pro-rata di detraibilità che determina la detraibilità dell'imposta assoluta per l'acquisto di beni e servizi sulla base del operazioni attive imponibili ed esenti effettuate.

Trattandosi di un calcolo matematico può verificarsi quanto indicato nel quesito.

DIVIETO COMPENSAZIONE - QUESITO



QUESITO

Il comma 94 lettera b della legge di bilancio preclude la **compensazione** del credito Iva, se debito iscritto a ruolo, di ammontare superiore a **100 mila euro**, è stato rateizzato ed è in corso di pagamento ?

RISPOSTA

Il pagamento rateale libera la compensazione.

L'art.1, comma 94, lett. b) della legge di bilancio 2024 (L.213/2023) ha introdotto il nuovo comma 49-quinquies all'art. 37 del DI 223/2006 secondo cui, a decorrere dal 1° luglio 2024, per i contribuenti che abbiano **iscrizioni a ruolo** per imposte erariali e relativi accessori o **accertamenti esecutivi** affidati agli agenti della riscossione per importi complessivamente **superiori** ad **€ 100.000**, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione, è esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione, tramite modello F24.

In altre parole, il divieto opererà nel momento in cui la cartella di pagamento o l'accertamento esecutivo siano "**scaduti**" e il debito erariale sia superiore a **100 mila euro**.

Ne consegue che per evitare il blocco della compensazione: - per i ruoli sarà necessario chiedere e ottenere un piano di rateazione ex art. 19 del Dpr 602/73 entro i 60 giorni dalla notifica della cartella di pagamento; - per gli accertamenti esecutivi, se impugnati, invece, sarà necessario: a) pagare entro il termine di impugnazione 1/3 delle imposte e degli interessi; b) ottenere la sospensione dell'accertamento

DICHIARAZIONE IVA E LE FATTURE A CAVALLO D'ANNO

FATTURE ACQUISTO IVA ESIGIBILE NEL 2023 E RICEVUTE NEL 2023

1° caso:

- acquisto beni al 30/12/2023
- consegna beni nel 2023
- Fattura **ricevuta** e **registrata** a **dicembre 2023**

l'imposta confluisce nella liquidazione di dicembre 2023 da eseguire entro il 16.1.2024

2° caso:

- acquisto beni al 30/12/2023
- consegna beni nel 2023
- Fattura **ricevuta a dicembre 2023**
- Fattura **NON registrata nel 2023**

- registrazione documento nel 2024, in **apposito sezionale** entro il termine per la presentazione della dichiarazione Iva 2024 (anno 2023)

l'art. 7, co. 1, lett. d), n. 3 della legge della delega fiscale (L. 111/2023) ha previsto che per le fatture a **cavallo d'anno**, il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi con la **dichiarazione relativa** all'anno in cui la fattura è ricevuta.

- Disposizione che attualmente non è ancora operativa

FATTURE ACQUISTO IVA ESIGIBILE NEL 2023 E RICEVUTE NEL 2024

L'iva è detraibile previa registrazione della fattura secondo le seguenti modalità:

Nella liquidazione di **gennaio 2024** – entro il 16.2.2024 (condizioni diritto alla detrazione 2023)

Nella liquidazione relativa ad un **mese successivo del 2024** nel corso del quale la fattura è stata registrata (condizioni diritto alla detrazione 2023)

DETRAZIONE FATTURE A CAVALLO DI MESE - QUESITO



QUESITO

E' possibile detrarre l'IVA delle fatture passive seguendo per ogni mese/trimestre la detrazione in base al **periodo di ricezione** (quindi non adottando la possibilità di retrodatare la detrazione dell'iva sulla fattura pervenuta entro il 16 del mese di riferimento) ma detraendo l'iva delle sole fatture pervenute nel mese/trimestre preso a riferimento? Le novità in merito alla fatturazione elettronica lo consentono?

RISPOSTA

La risposta è **affermativa**.

In base al combinato disposto dell'art. 19, co. 1 d.p.r. n. 633/1972 e dell'art. 25, co. 1 d.p.r. n. 633/1972, il diritto alla detrazione è esercitabile al ricorrere di due condizioni: - la ricezione della fattura; - l'esigibilità dell'Iva (in base al momento di effettuazione dell'operazione ex art. 6 d.p.r. n. 633/1972).

L'art. 1 del d.p.r. n. 100/1998 prevede inoltre che il diritto alla detrazione "possa essere esercitato nella liquidazione periodica in relazione ai documenti di acquisto ricevuti e annotati entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, fatta eccezione per la fatture relative a operazioni effettuate nell'anno precedente".

Posto quanto sopra, la ricezione della fattura costituisce un requisito essenziale ai fini della detrazione, che può essere derogato soltanto nei limiti previsti dal citato art. 1 del d.p.r. n. 100/1998. Tale norma, prevedendo tuttavia una **possibilità e non un obbligo**, non impone al contribuente di anticipare la detrazione dell'Iva alla liquidazione precedente

DETRAZIONE FATTURE A CAVALLO D'ANNO IN REVERSE - QUESITO



QUESITO

Una fattura passiva, datata dicembre 2023, in regime di **reverse charge**, è stata ricevuta sul Sistema di interscambio il **28.12.2023**.

L'autofattura, emessa con data 28.12.2023, è stata trasmessa via Sdi il **5.1.2024**.

Qual è l'anno di competenza di tali documenti, con riferimento alla dichiarazione Iva?

RISPOSTA

L'anno di competenza della fattura ricevuta e dell'autofattura elettronica è il 2023.

Il ricevimento della fattura in data **28.12.2023** determina l'obbligo del cessionario o committente di emettere l'autofattura elettronica e di registrare la stessa nel registro Iva vendite, con riferimento al mese di dicembre 2023 (articolo 17, comma 5, del Dpr 633/1972).

Contestualmente, tale fattura può essere annotata nel registro Iva acquisti, perché prima del 31.12 si sono verificati i presupposti sostanziali (effettuazione dell'operazione) e formali (ricezione del documento) per l'esercizio della detrazione (circolare 1/E/2018).

LA FATTURA ELETTRONICA 2024

OBBLIGO FATTURAZIONE ELETTRONICA DA 1.1.2024

**Art. 18 del DL
36/2022
Obbligo
generalizzato
Ai soggetti passivi
aderenti ai regimi di
franchigia che sino
al 31 dicembre ne
sono esonerati**

In particolare, saranno tenuti all'emissione delle e-fatture in formato XML tramite Sdl coloro che:

- hanno aderito al “regime di vantaggio” (art. 27 del DL 98/2011),
 - adottano il regime forfetario (art. 1 commi 54-89 della L. 190/2014),
 - hanno esercitato l'opzione di cui agli artt. 1 e 2 della L. 398/1991
- E' disponibile il **software** dell'Agenzia delle Entrate, che permette di generare e trasmettere i file XML mediante Sdl. Le fatture emesse in formato elettronico devono essere conservate in modalità elettronica, per cui esiste anche il servizio gratuito proposto dall'Ade, che consente la **conservazione a norma** di tutti i documenti transitati dal Sdl.
 - Nelle fatture deve essere riportato il codice relativo al proprio regime (es. “**RF19**” per i forfetari), e per le operazioni territorialmente rilevanti in Italia, invece dell'IVA, è indicato il codice Natura **N2.2** (“Operazioni non soggette – altri casi”). Dovrà poi essere compilato il campo “**Bollo virtuale**”, se corrispettivi fatturati e non Ivati superano l'importo di 77,47 euro.
 - Inoltre, dal prossimo 1° gennaio tutti i forfetari saranno tenuti alla presentazione della comunicazione dei dati relativi alle operazioni transfrontaliere (c.d. “**esterometro**”) che richiede obbligatoriamente la trasmissione mediante Sdl, con adozione del formato XML.



QUESITO

Dal 1° gennaio 2024 è scattato l'obbligo generalizzato di emissione di fattura elettronica, anche per i soggetti esclusi fino al 31 dicembre 2023, quali soggetti minimi, forfettari, ed enti non commerciali che applicano le disposizioni della legge 398/1991.

Per i documenti datati 2023 e inviati/ricevuti nel 2024 si possono ritenere confermate le indicazioni delle Faq relative all'avvento dal 2019 dell'obbligo di cui alla Legge di Bilancio 2018, dove l'elemento qualificante è la **data del documento** e si prevede che se la fattura o la nota di variazione riporta una **data** dell'anno 2018 (**oggi 2023**), la fattura potrà **non essere elettronica**; se la fattura o la nota di variazione riporta una data dell'anno 2019 (oggi 2024), la fattura dovrà essere elettronica?

Questa tolleranza può valere anche per le fatture cartacee degli enti non commerciali che riportano addebiti di Iva detraibili per i committenti con esercizio della detrazione nel 2024?

RISPOSTA

(...)

Conseguentemente, per le operazioni effettuate nel 2023, se il cedente/prestatore:

- a. ha spedito, o comunque variamente messo a disposizione del cessionario/committente, la fattura extra SdI **entro il 31 dicembre 2023**, essa poteva essere **analogica** indipendentemente dalla **data** della **sua ricezione** da parte del cessionario/committente che, fermi restando gli ulteriori requisiti legislativamente previsti, può portare in detrazione la relativa imposta;
- b. ha proceduto alla spedizione/messa a disposizione extra SdI dopo il 31 dicembre 2023, fermo restando un eventuale ravvedimento in base all'articolo 13 del Dlgs 472/1997, «la fattura si intende non emessa e si applicano le sanzioni previste dall'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.» (cfr. l'articolo 1, comma 6, del Dlgs 127/2015).

FATTURA ELETTRONICA FORFETARI - QUESITO



QUESITO

un **subagente assicurativo** nel 2022 ha adottato il regime di esonero art. 36 bis dpr 633/72, non emettendo fatture elettroniche come consentito per le operazioni esenti. Nel 2023 il soggetto è passato in regime forfettario. Si chiede se a partire dal 2024, restando in regime forfettario, il soggetto sia obbligato alla **fatturazione elettronica** oppure se prevale il regime di esonero di cui sopra con la non obbligatorietà dell'emissione della fattura elettronica.

RISPOSTA

Il subagente assicurativo, che ha aderito al regime forfettario, non è soggetto all'obbligo di fatturazione elettronica, salvo nei casi in cui la fattura sia richiesta dal cliente.

Di per sé, la dispensa dall'obbligo di fatturazione ai sensi dell'articolo 36 bis del decreto Iva è prevista solo per le prestazioni esenti da Iva ai sensi dell'articolo 10 del decreto Iva e non per i contribuenti forfettari che effettuano operazioni "non soggette". Tuttavia, l'articolo 1, comma 59, della legge 190/2014 dispone che i forfettari sono esonerati dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi nei casi previsti dall'articolo 2 del Dpr 696/96. L'articolo 2 del citato decreto menziona le intermediazioni assicurative tra le operazioni esonerate dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi (articoli 10 numero 9) e 22, numero 6), del decreto Iva).

La circolare 9/E/2019 (paragrafo 4.1) ha confermato che i forfettari non sono tenuti ad emettere fattura "per le attività esonerate ai sensi dell'articolo 2 del d.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696, purché, in ogni caso, ottemperino all'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante l'annotazione in un apposito registro cronologico, effettuata con le modalità previste dall'articolo 24 del d.P.R. n. 633 del 1972". Pertanto, in sostituzione dell'obbligo di emissione della fattura il forfettario dovrebbe istituire il registro dei corrispettivi. Rimane l'obbligo di fatturazione elettronica nei casi in cui la fattura sia richiesta dal cliente.

PRESTAZIONI SANITARIE

PROROGA DIVIETO FATTURA ELETTRONICA

(articolo 3, commi 3 e 6, DL n. 215/2023)

ESTENSIONE AL 2024 DEL DIVIETO EMMISSIONE FATTURA ELETTRONICA SOGGETTI STS Art. 3 comma 3

art. 10-bis, DL n. 119/2018 estende al 2024 il divieto:

- i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria (STS) non possono emettere fattura elettronica con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare al STS – divieto applicato da 2019 a 2023.
- Con l'art. 9-bis, comma 2, DL n. 135/2018 era stato esteso il divieto di fatturazione elettronica alla generalità dei soggetti che erogano prestazioni sanitarie nei confronti di persone fisiche, prevedendo che:

Ne segue che:

- il divieto di fatturazione elettronica opera con riferimento a tutte le prestazioni sanitarie rese a persone fisiche.

per effetto della proroga estesa anche al **2024 le fatture relative a PRESTAZIONI SANITARIE rese a PERSONE FISICHE non dovranno essere emesse in modalità elettronica tramite Sdl.**



QUESITO

Vorrei sapere se dal 2024 un **fisioterapista** in regime **forfettario** è tenuto a emettere fatture elettroniche verso privati o può continuare a emettere fattura cartacea, visto che deve trasmettere i dati al STS?

RISPOSTA

Il **fisioterapista** in regime **forfettario** è tenuto ad emettere **fatture cartacee** anche dal 2024. L'articolo 10 bis del DL 119 del 2018 dispone che i soggetti tenuti all'invio dei dati al sistema tessera sanitaria non possono emettere fatture elettroniche da trasmettere al sistema di interscambio, con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare al Sistema tessera sanitaria.

Il divieto di fattura elettronica è stato prorogato al 31.12.2024 dal "decreto milleproroghe" (articolo 3, comma 3, DL 215 del 2023). Pertanto, l'obbligo fatturazione elettronica tramite il sistema di interscambio, che dal 2024 riguarda tutti i soggetti dotati di partita Iva, compresi i forfettari, non si estende ai fisioterapisti.

Per completezza di informazione, si ricorda che la fattura cartacea è obbligatoria anche per i soggetti che non sono tenuti all'invio dei dati al sistema tessera sanitaria, in relazione alle prestazioni sanitarie effettuate nei confronti delle persone fisiche (articolo 9-bis, comma 2 del DL 135/2018).



QUESITO

Con riferimento all'obbligo di fatturazione elettronica a partire dal 2024 per i contribuenti **forfettari**, un professionista che esercita l'attività di **osteopata** deve emettere per i pazienti privati relativa fattura elettronica per la prestazione eseguita, ancorché non ci sia alcuna obbligo di comunicazione al sistema tessera sanitaria e il decreto milleproroghe recentemente pubblicato in G.U. imponga il divieto di fatturazione elettronica per le prestazioni sanitarie rese a persone fisiche?

RISPOSTA

Si ritiene che l'osteopata debba trasmettere le **fatture elettroniche** al sistema di interscambio.

Il divieto di fattura elettronica riguarda le fatture i cui dati sono trasmessi al STS e quelle riferite a alle prestazioni sanitarie rese nei confronti delle persone fisiche, indipendentemente dal fatto che il soggetto sia o meno obbligato a trasmettere i dati al sistema tessera sanitaria.

Non è chiaro se l'osteopata rientri in questa seconda categoria, per la natura oggettiva delle prestazioni rese. Tuttavia, considerando il profilo soggettivo, si dovrebbe giungere alla conclusione che non opera l'esonero dall'obbligo di fatturazione elettronica, sul presupposto che l'osteopata non è, al momento, una figura sanitaria riconosciuta.

Questo è stato confermato già con la circolare 11/E/2014, con la quale l'agenzia delle Entrate ha chiarito che l'osteopata non è inquadrabile fra le figure sanitarie riconosciute.

Questa è anche la ragione per la quale l'osteopata non può fatturare in regime di esenzione Iva, ai sensi dell'articolo 10 comma 1, numero 18) del decreto Iva, in quanto l'iter normativo volto al riconoscimento della professione sanitaria dell'osteopata non risulta ancora perfezionato (risposta a interrogazione parlamentare n. 5-06820 del 13 ottobre 2021).

NUOVE SPECIFICHE TECNICHE FE – 1.2.2024

Con la pubblicazione nell'Area tematica “Fatture e corrispettivi” del proprio sito Internet, l'Agenzia delle Entrate ha fornito le **nuove Specifiche tecniche** (ver. 1.8) della fatturazione elettronica, utilizzabili a decorrere dal prossimo 1.2.2024.

Le modifiche apportate, rispetto alla versione precedente (ver. 1.7.1), riguardano la compilazione della fattura elettronica da parte:

- dei fornitori per le operazioni non imponibili IVA in presenza della **dichiarazione d'intento** rilasciata da un esportatore abituale
- dei **produttori agricoli** che applicano il regime IVA speciale di cui all'art. 34, DPR n. 633/72, per la predisposizione “automatica” della liquidazione IVA periodica;
- dell'acquirente o committente italiano che ha ricevuto una fattura con IVA da un cedente o prestatore estero, che ha erroneamente applicato l'Iva Italiana (**codice TD28**).

Inoltre, nell'ambito dei dati anagrafici dell'acquirente o committente per il quale è stata indicata la partita IVA, in sede di controllo, per i clienti IT, il Sistema verifica la presenza in Anagrafe Tributaria della **partita IVA** (non del codice fiscale come previsto in precedenza).

nella fattura relativa ad operazioni non imponibili IVA in quanto effettuate nei confronti di un esportatore abituale che ha rilasciato la dichiarazione d'intento ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. c), DPR n. 633/72, oltre ai consueti dati:

- nel campo “*TipoData*” va indicato “**INTENTO**”;
- nel campo “*RiferimentoData*” va riportata la **data** della **ricevuta telematica** rilasciata dall'Agenzia delle Entrate riportante il numero di protocollo della dichiarazione d'intento;
- nel campo “*RiferimentoTesto*” va riportato: il **numero di protocollo** di ricezione della dichiarazione d'intento; il progressivo della dichiarazione d'intento. I due dati vanno indicati nel predetto campo separati dal segno “-” oppure “/”.

Le nuove Specifiche tecniche prevedono inoltre che il Tipo Documento TD28 può essere utilizzato per assolvere l'esterometro anche nel caso in cui il cliente italiano **riceva fattura** con addebito dell'**Iva italiana** da parte di un fornitore estero, che ha **erroneamente** utilizzato la propria partita IVA italiana.

In tal caso, ai fini della compilazione, è specificato che:

- nei campi riservati al cedente / prestatore vanno indicati i dati relativi all'operatore estero (non quelli della posizione IVA italiana erroneamente riportati nella fattura);
- nel campo “*DatiFattureCollegate*” va indicato il numero e la data della fattura originale emessa dal fornitore estero;
- l'imponibile e l'imposta vanno indicati come risultanti nella fattura ricevuta.



QUESITO

Dal 1° febbraio 2024 il tipo documento TD28 potrà essere usato per le fatture da soggetti non residenti identificati in Italia (ma non ivi stabiliti) che erroneamente abbiano emesso la loro fattura con Iva, anziché in reverse charge. La compilazione del documento è considerata una nuova modalità di regolarizzazione da parte del cessionario/committente?

RISPOSTA

In via generale, il tipo documento TD28 si utilizza al solo fine di adempiere all'obbligo di comunicazione di cui all'articolo 1, comma 3-bis, del Dlgs 127/2015 sia per le operazioni con cedenti sammarinesi che hanno emesso una fattura cartacea, sia nell'ipotesi di cui all'articolo 6, comma 9-bis. 1, del Dlgs 471/1997 in cui il cessionario/committente, anziché assolvere l'imposta con il regime dell'inversione contabile, riceve una fattura cartacea con addebito dell'imposta in rivalsa dal fornitore non stabilito, ancorché identificato in Italia.

Si precisa che l'utilizzo del tipo documento **TD28** non incide sul disposto del richiamato articolo 6, comma 9-bis. 1, del Dlgs 471/1997, restando ferme le previsioni di tale disposizione in ordine alla **detrazione dell'imposta** ed alla **sanzione dovuta**.

In tale ipotesi, la fattura va compilata come di seguito indicato:

<CedentePrestatore>: dati identificativi del Cedente/Prestatore estero che ha emesso la fattura con addebito dell'imposta tramite la posizione Iva aperta in Italia (i dati devono riferirsi al soggetto estero e non alla posizione Iva italiana);

<CessionarioCommittente>: dati del Cessionario/Committente italiano;

<TipoDocumento>: della sezione "Dati Generali": va compilato con il valore TD28;<Data>: della sezione "Dati Generali": la data di effettuazione dell'operazione indicata nella fattura emessa dal Cedente/Prestatore non stabilito identificato in Italia;

<Numero>: consigliabile adoperare una numerazione progressiva scelta dal mittente;

<DatiFattureCollegate>: numero e data della fattura originale emessa dal fornitore non stabilito identificato in Italia.
Indicazione di imponibile e imposta, come indicato nella fattura cartacea ricevuta



QUESITO

Mensilmente si ricevono fatture relative alle commissioni per le transazioni effettuate con bancomat e carta di credito sa SumUp, società irlandese.

Si chiede se è obbligatorio l'invio del file TD17 (esterometro)

RISPOSTA

A decorrere dal 1° luglio 2022, i dati relativi alle cessioni e prestazioni effettuate verso e da soggetti non stabiliti ai fini IVA in Italia vanno trasmessi telematicamente tramite Sistema di Interscambio utilizzando il formato XML già in uso per l'emissione delle fatture elettroniche. Sicché, anche in riferimento al servizio ricevuto dalla società irlandese (SumUp) la comunicazione va fatta e va utilizzato il tipo documento TD17.

Inoltre, deve essere indicato l'imponibile e la "Natura" dell'operazione con codice N4, trattandosi di un'operazione esente.

LE NOVITA' IVA DELLA LEGGE DI BILANCIO E LE ALTRE NOVITA' IVA 2024

DL 145/2023 - «DECRETO ANTICIPI»

INTERVENTI DI CHIRURGIA ESTETICA ESENTI SE PER DIAGNOSI E CURA

nuovo art. 4-ter del DL 145/2023 stabilisce, al comma 1, che, a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto

l'esenzione dall'IVA, prevista dall'art. 10 comma 1 n. 18) del DPR 633/72,

*“si applica alle prestazioni sanitarie di **chirurgia estetica** rese alla persona volte a diagnosticare o curare malattie o problemi di salute ovvero a tutelare, mantenere o ristabilire la salute, anche psicofisica, solo a condizione che tali finalità terapeutiche **risultino da apposita attestazione medica**”.*

GIURISPRUDENZA:

Corte di Giustizia Ue del 21.3.2013, causa C-91/12:

le prestazioni di chirurgia estetica e i trattamenti estetici rientrano tra le “prestazioni mediche” alla persona, esenti da IVA ai sensi dell'art. 132 par. 1 lett. b) e c) della Direttiva IVA,

“qualora tali prestazioni abbiano lo scopo di diagnosticare, curare o guarire malattie o problemi di salute o di tutelare, mantenere o ristabilire la salute delle persone”, mentre non vi rientrano quegli interventi che rispondono a scopi “puramente cosmetici”. (cfr. Cass. n. 26906/2022)

PRASSI

Unico chiarimento ufficiale fornito dall' Agenzia delle Entrate finora era rappresentato dalla **circ. n. 4/2005**, in base alla quale le prestazioni di chirurgia dovevano rientrare nel regime di esenzione IVA ex art. 10 n. 18) del DPR 633/72 in quanto *“ontologicamente connesse al benessere psico-fisico del soggetto che riceve la prestazione e quindi alla tutela della salute della persona”.*



QUESITO

L'art. 4 quater del D.L. 145/2023 è intervenuto al fine di risolvere l'annosa problematica dell'esenzione IVA per le prestazioni di chirurgia estetica, senza nulla prevedere relazione a tutte le altre **prestazioni mediche estetiche**.

Si chiede, dunque, se per analogia le prestazioni mediche estetiche seguono lo stesso criterio delle prestazioni di chirurgia o se debbano essere sempre assoggettate ad IVA.

RISPOSTA

Si ritiene che lo **stesso criterio** (necessità di prescrizione ai fini dell'esenzione Iva) debba essere adottato anche per le prestazioni di **medicina estetica**

E' vero che la norma fa riferimento alle sole prestazioni di chirurgia estetica e non anche alle prestazioni di medicina estetica. Queste ultime sono svolte generalmente a livello ambulatoriale, senza necessità di intervento chirurgico, tramite trattamenti che richiedono comunque l'intervento di figure abilitate all'esercizio delle prestazioni mediche e per cui la questione sull'applicabilità o meno dell'esenzione IVA si pone in modo del tutto analogo a quanto accade per le prestazioni di chirurgia estetica.

Il riferimento del nuovo art. 4-ter alla finalità di diagnosi di malattie, richiesta alle prestazioni in esame per poter essere assoggettate al regime di esenzione, non avrebbe senso se riferito alle sole prestazioni di chirurgia estetica,

LEGGE DI BILANCIO 2024 – L. 213/2023

**Art. 1,
COMMA 45
abolizione
aliquota iva
ridotta 5% per
alcuni beni**

Tabella A, Parte II-bis, DPR n. 633/72 – ALIQUOTA 5%

SONO SOPPRESSI:

- n. 1-quinquies) relativo a “prodotti **assorbenti e tamponi** per la protezione dell’igiene femminile coppette mestruali”

- n. 1-sexies) relativo a:
 - “**latte in polvere o liquido** per l’alimentazione dei lattanti o dei bambini nella prima infanzia, condizionato per la vendita al minuto;
 - preparazioni alimentari di farine, semole, semolini, amidi, fecole o estratti di malto per l’**alimentazione dei lattanti o dei bambini**, condizionate per la vendita al minuto (codice NC1901 10 00);
 - **pannolini per bambini**;
 - **seggiolini per bambini** da installare negli autoveicoli”.

LEGGE DI BILANCIO 2024 – L. 213/2023

**Art. 1, COMMA
45**
**abolizione
aliquota iva
ridotta 5% per
alcuni beni**

A seguito della abrogazione del 5% per tali prodotti, sono state apportate le seguenti modifiche **includendo alcuni di essi al 10%** mediante:

- Inseriti in 114-bis) Tabella A, parte III, DPR 633/72

“prodotti **assorbenti** e **tamponi** per la protezione dell'igiene femminile coppette mestruali”

- riformulazione del n. 65) della Tabella A, Parte III, DPR n. 633/72 per:

- **latte in polvere o liquido** per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini nella prima infanzia, condizionato per la vendita al minuto;

- **estratti di malto**;

- **preparazioni per l'alimentazione dei fanciulli**, per usi dietetici o di cucina, a base di *farine, semolini, amidi, fecole* o estratti di malto, anche addizionate di cacao in misura inferiore al 50 % in peso (v.d. ex 19.02);

- Inserimento del n.114-ter) della tabella A Parte III, DPR n. 633/72

- **pannolini per bambini**

N.B.: nulla è disposto per i **seggolini per bambini da installare negli autoveicoli**, per i quali trova pertanto applicazione l'aliquota IVA ordinaria del 22%

LEGGE DI BILANCIO 2024 – L. 213/2023

**Art. 1, COMMA 46
temporanea
aliquota iva
ridotta 10% pellet**

In sede di approvazione, è stata estesa ai mesi di:

- **GENNAIO**

- **FEBBRAIO**

L'abbattimento **dal 22% al 10%** dell'aliquota IVA applicabile a:

➤ **pellet** di cui al n. 98, Tabella A, Parte III, DPR n. 633/72
prevista dall'art. 1, c. 73, Legge bilancio 2023 (n. 197/2022)

La previsione opera in deroga al n. 98) della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72, la quale prevede, a regime, l'aliquota del 10% per la legna da ardere in tondelli, ceppi, ramaglie o fascine, cascami di legno, ecc., escludendo espressamente dall'agevolazione i pellet (v.v. 44.01).

Tale esclusione era stata prevista dall'art. 1 co. 711 della L. 190/2014, in vigore dall'1.1.2015, definendo così per i pellet l'aliquota IVA ordinaria del 22%.

A regime, le cessioni di pellet sono, invece, soggette ad aliquota IVA ordinaria, per effetto del n. 98) della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72. L'aliquota ordinaria si renderà, quindi, applicabile alle cessioni effettuate dall'1.3.2024.

LEGGE DI BILANCIO 2024 – L. 213/2023

Art. 1, COMMA 93 veicoli da S. Marino e Città del Vaticano

Estensione, ai veicoli introdotti in Italia **provenienti dalla Repubblica di San Marino e dalla Città del Vaticano**, del regime di cui all'art. 1, commi 9 e 9-bis, DL n. 262/2001 prevista per i veicoli oggetto di acquisto intra-UE.

La disciplina prevede che ai fini della **immatricolazione** o successiva **voltura** l'acquirente deve allegare alla richiesta una **copia del mod. F24 elementi identificativi (F24 Elide)** attestante il versamento dell'IVA relativo alla *prima cessione interna*

Con riguardo ai veicoli provenienti dalla Repubblica di San Marino, sinora la circ. Agenzia delle Entrate 4.2.2009 n. 3 (§ F) aveva precisato che il richiedente l'immatricolazione è tenuto a presentare all'Ufficio Motorizzazione Civile, in luogo della certificazione doganale, la documentazione comprovante il versamento dell'IVA eseguito dal fornitore sanmarinese presso l'Ufficio tributario della Repubblica di San Marino ovvero documento equipollente.

Di conseguenza, non risultava applicabile la procedura di versamento dell'imposta con il modello "F 24 Iva auto UE" *alias* ora F24 ELIDE

LEGGE DI BILANCIO 2024 – L. 213/2023

Art. 1, COMMA 99 Cessazione Partita IVA

Art. 35 del DPR 633/72 – introduzione **nuovo comma 15-bis.3**

estensione dell'operatività del **comma 15-bis.2** anche in caso di:

- **notifica da parte dell'Ufficio di un Provvedimento che accerta la sussistenza dei presupposti per la cessazione della partita IVA** in relazione al periodo di attività (ex co. 15-bis e 15-bis.1 ovvero mancanza di effettivo esercizio dell'attività e inadempimento degli adempimenti fiscali, al sussistere di specifici profili di rischio), anche **nei confronti dei contribuenti che nei 12 mesi precedenti hanno comunicato la cessazione dell'attività.**

Quindi qualora i controlli dell'Ade delineano i requisiti per la cessazione della p.Iva, i medesimi effetti sul soggetto destinatario del provvedimento dell'Agenzia si producono anche se nei 12 mesi antecedenti a detto provvedimento era stata fatta domanda di chiusura della partita IVA.

Anche in tal caso, pertanto, **la partita IVA può essere successivamente richiesta dal medesimo soggetto**, come imprenditore individuale, lavoratore autonomo o rappresentante legale di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, costituiti successivamente al Provvedimento di cessazione della partita IVA, **solo previo rilascio di polizza fideiussoria / fideiussione bancaria per la durata di 3 anni dalla data del rilascio e per un importo non inferiore a € 50.000.**

Resta ferma l'applicazione della sanzione pari a € 3.000 ex art. 11, comma 7-quater, D.Lgs. N. 471/97

PROVVEDIMENTO ADE 16.5.2023 N. 156803

CONTROLLI SU PARTITE IVA

- Pubblicato il provvedimento 16.5.2023 N. 156803 che specifica che sono comprese nell'ambito dei controlli ex art. 35 comma 15 bis 1 anche le partite IVA **GIÀ ESISTENTI**

PROCEDURA

- L'Ade effettua specifiche **analisi di rischio** sui soggetti IVA;
- ad esito dei controlli i contribuenti possono essere **invitati** a comparire presso gli Uffici per esibire le proprie scritture contabili;
- presentando all'Ufficio "documentazione idonea", il soggetto invitato può dimostrare l'assenza dei profili di rischio che gli erano stati contestati;
- Nel caso di mancata comparizione "di persona" del contribuente ovvero di esito negativo dei riscontri operati sui documenti eventualmente esibiti, l'Ufficio emana un provvedimento di **cessazione** della partita IVA e contestualmente irroga una sanzione pari a **3.000** euro, senza possibilità di applicare il "cumulo giuridico" (art. 11, comma 7-quater, DLgs. 471/97).

EFFETTI CESSAZIONE

Il provvedimento attuativo precisa che la cessazione della partita IVA del soggetto passivo:

- determina l'esclusione dalla banca dati VIES;
- è **riscontrabile** (da parte di clienti e fornitori) sul sito dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione dedicata al servizio di verifica delle partite IVA.

CONTROLLI SU PARTITE IVA

ELEMENTI DI RISCHIO

La valutazione del rischio fiscale sarà condotta, principalmente, su elementi di rischio:

- riconducibili al **titolare** della ditta individuale o al professionista o al **rappresentante legale**;
 - relativi alla tipologia e alle **modalità di svolgimento dell'attività**, rispetto ad anomalie economico-contabili nell'esercizio della stessa, strumentali a gravi o sistematiche condotte evasive;
 - gravi o sistematiche **violazioni** delle norme tributarie.
- i suddetti elementi di rischio sono determinati confrontando sia le informazioni derivanti dalle **banche dati** dell'Agenzia delle Entrate sia quelle eventualmente acquisite da **altre banche dati** (pubbliche e private) o, ancora, attraverso segnalazioni provenienti da altri enti, nonché "da ogni altra fonte informativa".

NUOVA P. IVA E GARANZIA FIDEIUSSORIA

È possibile richiedere una nuova attribuzione della partita IVA, da parte del medesimo soggetto, in seguito al provvedimento di cessazione.

La riapertura è però condizionata dal previo rilascio di una polizza fideiussoria o di una fideiussione bancaria triennale e di importo non inferiore a 50.000 euro

- La garanzia deve, quindi, riportare il contenuto minimo previsto nel fac-simile allegato al provvedimento.

LEGGE DI BILANCIO 2024 – L. 213/2023

Art. 1, COMMA 77
Riduzione limite
accesso al tax
free shopping da
154,94 a 70 euro

Il valore minimo dei beni venduti ai viaggiatori extra-Ue, per accedere al regime “tax free shopping”, sarà ridotto da 154,94 (l'equivalente di “lire 300 mila”) a **70 euro** - Modifica art. 38-quater del DPR 633/72

EFFICACIA: **CESSIONI EFFETTUATE DAL 1° FEBBRAIO 2024**

Art. 6 del DPR 633/72 - il minore importo riguarda le cessioni di beni consegnati a decorrere dal 01.02.2024, escluse quelle per le quali la fattura è stata emessa in via anticipata (ossia entro il 31 gennaio) per le quali resta valida la soglia di 154,94 euro ora vigente.

La cessione deve essere obbligatoriamente documentata con fattura elettronica utilizzando il sistema “**OTELLO 2.0**”, come prevede l'art. 4-bis del DL 193/2016. Il cedente dovrà ottenere la prova dell'uscita dei beni entro il quarto mese successivo all'operazione.

Ai sensi dell'art. 38-quater i turisti extra-UE “privati” possono acquistare beni in Italia senza applicazione dell'Iva a condizione che:

- *il turista sia un soggetto “privato” domiciliato/residente in extra UE;*
- *i beni acquistati siano destinati all'uso personale / familiare;*
- *i beni siano trasportati fuori dall'UE entro il terzo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione*

Il nuovo importo, previsto dal legislatore italiano, risulta conforme all'art. 47 § 1 lett. c) della direttiva 2006/112/Ce.

COMUNICAZIONI ADE SU FATTURE ELETTRONICHE E CORRISPETTIVI TELEMATICI

COMUNICAZIONI PER TARDIVA FATTURAZIONE E INVIO CORRISPETTIVI

I soggetti passivi che:

- **hanno emesso fatture elettroniche oltre i 12 giorni** (art. 21 comma 4 del DPR 633/72)
- **Hanno trasmesso i dati dei corrispettivi telematici giornalieri oltre i 12 giorni** (art. 2 c. 6-ter del DLgs. 127/2015)

Ricevono dall' Agenzia delle Entrate una comunicazione contenente l' invito a verificare le irregolarità, fornendo, nel caso, i chiarimenti necessari a motivare il ritardo.

DOVE: le comunicazioni saranno recapitate al domicilio digitale e si potrà consultare il contenuto accedendo al proprio cassetto fiscale o alla propria area riservata dell' interfaccia web "Fatture e Corrispettivi".

elenco delle **fatture emesse**
tardivamente, contenente, fra l' altro:

- **il tipo del documento;**
- **il numero;**
- **la data del documento;**
- **la data di trasmissione;**
- **l' identificativo Sdl del file.**



elenco dei **corrispettivi giornalieri** che
sono stati trasmessi oltre i termini conterrà:

- **il numero degli invii tardivi;**
- **l' ID Invio;**
- **la matricola del dispositivo;**
- **la data di rilevazione;**
- **la data di trasmissione.**

Si potrà chiedere informazioni o segnalare il motivo del ritardo

Si potrà accedere al **ravvedimento operoso** di cui all' articolo 13 del decreto legislativo 472 del 1997, sempre che non sia già stato notificato un atto di liquidazione, di irrogazione delle sanzioni o di accertamento, o che non sia stata ricevuta una comunicazioni di irregolarità di cui agli articoli 36-bis del DPR 600/73 e 54-bis del DPR 633/72.

Provvedimento 61196 del 6 marzo 2023

COMUNICAZIONI PER TARDIVA FATTURAZIONE E INVIO CORRISPETTIVI



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale
Piccole e Medie Imprese

Periodo d'imposta: 2021
Id. comunicazione:
Adempimento spontaneo - Invii tardivi Fatture
elettroniche e corrispettivi telematici
Codice Fiscale:
Codice atto:

Gentile Contribuente,

desideriamo informarla che abbiamo riscontrato una possibile anomalia sul rispetto dei tempi per l'emissione di fatture e la trasmissione di corrispettivi giornalieri relativi al 2021.

In particolare, dai dati in nostro possesso risultano delle fatture emesse e dei corrispettivi giornalieri trasmessi oltre i termini previsti, rispettivamente, dall'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972 e dall'art. 2, comma 6-ter, del Dlgs n. 127/2015.

Se le operazioni da lei effettuate rientrano in casistiche particolari (come per esempio quelle previste dall'articolo 73 del D.P.R. n. 633/72) la invitiamo a non tenere conto di questa comunicazione. Può verificare i dati da noi utilizzati consultando il prospetto di dettaglio disponibile, anche in formato excel, nell'Area riservata del sito www.agenziaentrate.gov.it (sezione Cassetto fiscale > L'Agenzia scrive) e nel portale Fatture e Corrispettivi (Consultazione > Fatture elettroniche e altri dati IVA).

Se ritiene che le nostre informazioni non siano corrette, può comunicarci questa circostanza telefonando al numero verde 800.90.96.96 da telefono fisso oppure allo 06/96668907 da cellulare¹, dal lunedì al venerdì dalle 9 alle 17 (opzione Servizi con operatore > comunicazioni per l'adempimento spontaneo) e trasmettere eventuale documentazione a supporto in formato elettronico attraverso il canale di assistenza CIVIS (le istruzioni sono riportate sul foglio allegato). Può, inoltre, contattare la Direzione Provinciale a lei più vicina, prioritariamente via PEC, email o telefono. I recapiti sono disponibili al seguente link: <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/siti-web-regionali>.

Se, invece, ritiene che le nostre informazioni siano corrette, può regolarizzare le anomalie segnalate con le diverse forme di definizione previste dalla Legge n. 197/2022, versando, entro il 31 marzo 2023, una somma pari a 200 euro per il periodo d'imposta 2021, cui si riferiscono le violazioni, se le stesse non hanno inciso sulla corretta determinazione e liquidazione del tributo² o versando, entro la stessa data, un diciottesimo delle sanzioni ordinariamente previste per la mancata o tardiva emissione della fattura³ e per l'omessa o tardiva

COMUNICAZIONI PER TARDIVA FATTURAZIONE E INVIO CORRISPETTIVI

Le fatture elettroniche emesse e i corrispettivi giornalieri telematici relativi al 2021 trasmessi oltre i termini previsti dalla normativa vigente¹ sono elencati nei prospetti sotto riportati.

Per quanto riguarda le fatture elettroniche, nei prospetti sono elencate solo quelle emesse oltre la fine del mese successivo a quello della data del documento. Per consentirle di effettuare ulteriori verifiche le indichiamo anche il numero complessivo dei documenti inviati comunque in ritardo ma entro la fine del mese successivo a quello della data del documento.

Fatture elettroniche emesse in ritardo entro la fine del mese successivo (n. 149 documenti).

Fatture elettroniche emesse in ritardo oltre la fine del mese successivo (n. 211 documenti).

Tipo Fattura	Tipo Documento	Numero Fattura/Documento	Data Fattura/Documento	Data di trasmissione	Identificativo SDI file
FPR	TD01	7000000172	29/01/2021	01/03/2021	4626753915
FPR	TD01	7000000178	29/01/2021	01/03/2021	4626754770
FPR	TD01	7000000179	12/01/2021	01/03/2021	4626754899

Corrispettivi giornalieri telematici trasmessi oltre i termini previsti dalla normativa vigente (n. 840 invii).

ID Invio	Matricola dispositivo	Data di rilevazione	Data di trasmissione
604453264	3BIWB001662	11/01/2021	08/02/2021
658484331	3BIWB001732	06/02/2021	22/03/2021
658483921	3BIWB001732	05/02/2021	22/03/2021

FATTURA OMESSA – DICHIARAZIONE INTEGRATIVA -QUESITO



QUESITO

A distanza di 2 anni ci si è accorti che una fattura esclusa iva doveva essere emessa con iva. Ciò premesso, si chiede:

- se la fattura debba essere emessa con data 2022 o 2024
- se si debba presentare dichiarazione integrativa per il 2022 e
- quali siano le sanzioni applicabili?

RISPOSTA

il comportamento da adottare è il seguente.

- deve essere trasmessa una fattura corretta con data 2022.
- deve essere trasmessa una dichiarazione integrativa relativa a tale anno.
- Le sanzioni da versare in sede di ravvedimento operoso sono quelle riferite a
 - 1/7 di 90% per errata fatturazione (articolo 6 del Dlgs 471 del 1997)
 - 1/8 di 90% per dichiarazione infedele (articolo 5 del Dlgs 471 del 1997),

Cfr. circolare 42/E/2016 (paragrafo 3.1.1) risposte Telefisco del 15.6.2022

Si ritiene non sia necessario sanare la dichiarazione Iva con dati inesatti (250 euro), in quanto assorbita dalla dichiarazione infedele, e la non regolare tenuta della contabilità (1,000 euro), che riguarda fattispecie diverse, riferibili alla non corretta tenuta o conservazione di scritture contabili, registri e documenti.

ERRATO CODICE NATURA – QUADRO VJ -QUESITO



QUESITO

In data 10.10.2023 contribuente (settore edilizia) in contabilità semplificata ha ricevuto un fattura per prestazioni di manodopera edile con codice natura **N6.9** (inversione contabile - altri casi) anziché **N6.3** (subappalti in edilizia).

In data 31.1.2024 il fornitore emette nota credito per storni o fattura errata e fattura con data 10.10.2023 e codice natura corretto (N 6.9). Nella compilazione della dichiarazione iva nel quadro VJ rigo VJ12 il contribuente deve inserire questa fattura? Altrimenti come compilo il quadro VJ?

RISPOSTA

Si conferma che la fattura deve essere inserita nel rigo VJ12 della dichiarazione Iva 2024, riferita all'anno 2023. Nel rigo VJ12 confluiscono i servizi ricevuti da subappaltatori, nel settore edile, soggetti al regime del "reverse charge" ai sensi dell'art. 17, comma 6, lettera a) del Dpr 633 del 1972 (cfr. circolare 37/E del 29.12.2006).

La dichiarazione Iva deve riportare una corretta rappresentazione del regime Iva delle operazioni attive e passive del contribuente, a prescindere da ciò che risulta dai dati transitati dal sistema di interscambio. Pertanto, è corretto qualificare la prestazione ricevuta come un subappalto del settore edile.

A maggior ragione nel caso specifico, considerando che l'operazione è stata rettificata anche nel sistema di interscambio con effetto retroattivo, con nota di credito e fattura correttiva, che riportano la data dell'operazione originaria (10.10.2023).

CIRCOLARE N. 6 DEL 20/03/2023

Errata indicazioni in fattura del «codice natura»

2.2 Domanda

Possono considerarsi formali le seguenti violazioni?

- fatture elettroniche emesse con errata indicazione del codice “natura” ma correttamente inserite nella dichiarazione IVA;
- fatture elettroniche inviate al sistema di interscambio (SdI) oltre i termini ordinari, ma correttamente incluse nella liquidazione IVA di competenza con relativo versamento dell’imposta;
- corrispettivi elettronici correttamente memorizzati, non inviati all’Agenzia delle entrate, ma correttamente inseriti in contabilità con relativa liquidazione dell’IVA dovuta.



~~Tanto promesso, nell’ordine, si osserva quanto segue:~~

il codice “natura” non è un elemento previsto dall’articolo 21 del DPR n. 633 del 1972 e, pertanto, la sua errata indicazione, laddove non incida sulla corretta liquidazione dell’imposta, rappresenta una violazione meramente formale (si ricorda, comunque, che la corretta indicazione del codice “natura” rileva ai fini della predisposizione dei documenti IVA precompilati da parte dell’Agenzia delle entrate, in attuazione delle disposizioni contenute nell’articolo 4 del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127);

- l’invio tardivo delle fatture elettroniche allo SdI, vale a dire oltre i termini ordinari, ma correttamente incluse nella liquidazione IVA di competenza con relativo versamento dell’imposta, configura una violazione formale;
- i corrispettivi elettronici correttamente memorizzati e non inviati all’Agenzia delle entrate, ma correttamente inseriti in contabilità con relativa liquidazione dell’IVA dovuta, integrano la violazione prevista dall’articolo 11, comma 2-*quiquies*, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 e, pertanto, costituiscono una violazione formale.

CORRISPETTIVI TELEMATICI VS PAGAMENTI POS



Saranno recapitate varie **lettere di compliance** ai contribuenti sulle discrasie rilevate tra **incassi telematici** e **corrispettivi telematici**.

- I prestatori di servizi di pagamento (PSP) sono tenuti, ex art. 22, comma 5 del DL 124 del 2019 ad inviare alle Entrate i dati identificativi degli **strumenti di pagamento** elettronico messi a disposizione agli esercenti, oltre all'importo delle transazioni giornaliere effettuate mediante tali strumenti dal 1.1.2022.
- la lettera di compliance indicherà, tra gli altri, l'anomalia riscontrata, le istruzioni per regolarizzare errori o omissione attraverso il ravvedimento operoso.
- Gli elementi informativi di dettaglio saranno invece consultabili nel proprio **cassetto fiscale o su «Fatture e corrispettivi»**, con evidenza dell'elenco dei **mesi** dell'anno in cui si è verificata la presunta anomalia e della **differenza**, calcolata su base mensile, tra l'importo del pagamento tracciato e la somma di imponibile e Iva desunti dalle fatture elettroniche emesse e dai corrispettivi telematici trasmessi, oltre agli identificativi dei Pos a cui i pagamenti elettronici sono riferiti.

LETTERE COMPLIANCE

Prot. n. 352652/2023



Attuazione dell'articolo 1, commi da 634 a 636, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 – Comunicazione per la promozione dell'adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti titolari di partita IVA per i quali emergono delle differenze tra l'importo complessivo delle transazioni giornaliere effettuate con strumenti di pagamento elettronico e l'ammontare complessivo delle operazioni certificate mediante fatture elettroniche e corrispettivi telematici.



Dalle lettere di compliance emergono le seguenti indicazioni :

- per la sanzione sull'omessa/infedele trasmissione telematica dei corrispettivi, rimane il **minimo di 500 euro** per ogni violazione (senza cumulo giuridico);
- non è necessario **trasmettere i corrispettivi omessi o trasmessi** in modo infedele;
- bisogna pagare anche la sanzione fissa di **500 euro** ridotta per la LIPE errata;
- la sanzione per **infedele dichiarazione IVA assorbe** quella sui **versamenti**.

Esempio:

Se ci sono stati **100** scontrini omessi di lieve entità la sanzione da pagare, in sede di ravvedimento operoso sarà molto elevata, ovvero pari a **6.250** euro (62,50 euro x 100), a cui si aggiunge la dichiarazione infedele e l'omesso versamento.



QUESITO

Un commerciante a maggio 2023, per **10 giorni**, ha inviato i corrispettivi in ritardo a causa del mancato collegamento del registratore di cassa con la rete internet. I **corrispettivi** sono stati però memorizzati nel registratore e considerati nel **calcolo della liquidazione iva**. Al ripristino della rete internet tutti i corrispettivi sono stati inviati in un'unica giornata.

Qual è la **sanzione applicabile**? Per tale violazione sono applicabili le sanzioni accessorie relative alla **sospensione** dell'attività che vengono meno in caso di ravvedimento operoso.?

RISPOSTA

In caso di omessa o tardiva trasmissione dei corrispettivi è prevista la sanzione fissa di **100 euro per ciascun giorno di ritardo**, se la violazione non abbia avuto riflessi sulla liquidazione Iva (art. 11, comma 2-quinquies, del Dlgs 471/97). Quindi, nel caso esposto la sanzione deve essere determinata considerando i 10 giorni di ritardo (1.000 euro) sanzione che può essere **ridotta a 1/8**, essendo il ravvedimento perfezionato oltre i 90 giorni.

Le sanzioni accessorie **non possono** essere **applicate** in caso di ravvedimento operoso. Infatti, la sospensione dell'attività è disposta a seguito della contestazione di quattro distinte violazioni, nel corso di un quinquennio. Il ravvedimento operoso preclude la contestazione della violazione e, conseguentemente, l'applicazione della sanzione accessoria (art. 12 e 16 del Dlgs 471/97).



QUESITO

Gli esercenti attività di tabacchi devono accettare pagamenti elettronici tramite POS.

Considerato che i pagamenti tramite POS devono coincidere con i corrispettivi telematici, come ci si comporta per la cessione di tabacchi, per i quali **non** è obbligatorio lo **scontrino fiscale**?

Una eventuale emissione di scontrino fiscale relativo ai tabacchi potrebbe ingenerare l'idea che i ricavi sono superiori a quelli effettivi posto che per i tabaccai i ricavi sono costituiti dagli **aggi**?

RISPOSTA

Se si utilizza il registratore fiscale telematico anche per la cessione di tabacchi è possibile dimostrare la **corrispondenza tra pagamenti tracciati e incassi dichiarati**.

Di per sé le cessioni di tabacchi sono esonerate dall'obbligo di emissione del documento commerciale. Tuttavia, l'esonero non esclude che si possa **facoltativamente emettere** documento commerciale, utilizzando il codice N2, così come confermato dall'agenzia delle Entrate nella risposta alla richiesta di consulenza giuridica 3/2022. La trasmissione facoltativa è una opzione da considerare tenendo conto del fatto che il sistema automatico dei controlli riscontra le anomalie che emergono dall'incrocio dei dati fra i corrispettivi telematici e i pagamenti effettuati tramite canali tracciati (provvedimento agenzia delle Entrate 352652/2023).

D'altra parte, si comprende che la trasmissione telematica del totale incassato, per i tabacchi, crea un dato non coerente con i ricavi dichiarati. Ciò premesso, nel caso di una eventuale segnalazione di incoerente è essenziale che l'esercente sia in grado di **giustificare la quantificazione dei ricavi effettivi**, corrispondenti agli aggi riconosciuti ai tabaccai.



CHIUSURA TEMPORANEA NEGOZIO - QUESITO

QUESITO

Un negozio ha chiuso l'attività per più di 12 giorni in agosto. E' vero che avrebbe dovuto fare una apposita comunicazione di sospensione dell'attività tramite registratore telematico?

RISPOSTA

La questione è in attesa di chiarimenti ma si ritiene che la **comunicazione di inattività** per un periodo superiore **non sia obbligatoria**, ma solo opportuna (per al fine di evitare richieste di chiarimenti dell'Ade formulati via PEC).

Le specifiche tecniche approvate con provvedimento dell'agenzia delle entrate 15943/2023, in vigore dal 1.7.2023, in ipotesi di inattività prolungata, precisano che il registratore deve essere in grado di comunicare lo stato "fuori servizio" con lo specifico codice "608", ma non prevedono uno specifico obbligo in tal senso. Come regola generale, nel caso di interruzione dell'attività, nella prima trasmissione successiva all'interruzione, il registratore elabora e invia un unico file contenente la totalità dei dati a importo "zero" relativi al periodo per i quali l'esercente non ha eseguito le chiusure giornaliere.

A conferma della non obbligatorietà della comunicazione si evidenzia:

- che **nel sito di assistenza** del portale Fatture e corrispettivi, si legge che l'evento "Fuori servizio" con codice "608" (Magazzino/Periodo di inattività) *"può essere utilizzato facoltativamente per comunicare, oltre al rientro in magazzino del dispositivo, anche un lungo periodo di chiusura come per esempio ferie lunghe, chiusura stagionale, inutilizzo temporaneo, ecc."*.
- Inoltre, con **l'ordine del giorno del 31.7.2023** n. 9/1239-A/73 approvato alla Camera il 31.7.2023 il Governo si è impegnato a "valutare l'opportunità di consentire agli esercenti di gestire autonomamente, e senza ulteriori adempimenti burocratici e/o amministrativi la trasmissione dei corrispettivi nei periodi di chiusura o interruzione", esonerandoli dal comunicare alle Entrate il motivo della mancata trasmissione dei dati.

FATTURE NEL REGISTRO CORRISPETTIVI - QUESITO



QUESITO

Nel caso di scontrino con contestuale emissione di fattura di vendita riportante gli estremi dello scontrino, ho la facoltà di registrare l'operazione nel solo registro dei Corrispettivi senza contabilizzare le rispettive fatture?

RISPOSTA

I commercianti al minuto e i soggetti assimilati, menzionati nell'articolo 22 del decreto Iva, possono includere nell'**ammontare giornaliero dei corrispettivi** anche quelli **certificati mediante fattura**.

L'annotazione deve essere eseguita con riferimento al giorno in cui le operazioni sono effettuate, entro il giorno non festivo successivo (articolo 24 del decreto Iva). La memorizzazione e la trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri sostituiscono l'obbligo di registrazione dei corrispettivi (articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 127/2015). Ciò però non esclude la possibilità di istituire e mantenere, su base opzionale, il registro dei corrispettivi e, conseguentemente, la facoltà di annotarvi anche gli importi certificati dalle fatture emesse.

Peraltro nel caso specifico, le **fatture** sono emesse **contestualmente** allo scontrino e, conseguentemente, è possibile annotare la fattura entro il primo giorno non festivo successivo a quello in cui si considera effettuata l'operazione, ai sensi dell'articolo 24 del decreto Iva.

Se, al contrario, l'esercente vuole avvalersi del termine di 12 giorni per l'emissione delle fatture, dovrebbe essere istituito il registro delle vendite, anche al fine di garantire il principio della ordinata tenuta della contabilità (circolare agenzia delle Entrate 14/E/2019, paragrafo 3.2).

LE COMUNICAZIONI SULLE LETTERE D'INTENTO

LETTERE D'INTENTO: VERIFICHE



DICHIARAZIONE D'INTENTO

DI ACQUISTARE O IMPORTARE BENI E SERVIZI
SENZA APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO



La lettera di intento può essere verificata alternativamente, tramite

- cassetto fiscale
- verifica su sito Ade

Sanzione amministrativa dal 100% al 200% (!!!) dell'imposta al cedente o prestatore che effettua (anche prima dell'emissione della fattura !!!) operazioni non imponibili IVA **«senza aver prima riscontrato»** per via telematica l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle Entrate" della dichiarazione di intento.

- LA VERIFICA DEVE ESSERE FATTA **PRIMA** DELLA CONSEGNA, PAGAMENTO O FATTURAZIONE

Esempio: Se la consegna dei beni è stata fatta con DDT con data 15/11 e la lettera di intento è stata trasmessa il 20/11 non è possibile applicare la non imponibilità ex art. 8 lettera c) del DPR 633/72 anche se la fattura è stata emessa con data 30/11

LETTERE D'INTENTO: FATTURA

MODALITÀ COMPILAZIONE XML



DICHIARAZIONE D'INTENTO
DI ACQUISTARE O IMPORTARE BENI E SERVIZI
SENZA APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

<p>2.2.1.14 <Natura></p>	<p>L'elemento serve per indicare il motivo (Natura dell'operazione) per il quale l'emittente della fattura non indica aliquota IVA (l'elemento informativo 2.2.1.12 <AliquotaIVA> deve essere valorizzato a zero)</p> <p>codice N3.5: "non imponibili - a seguito di dichiarazioni d'intento"</p>
<p>2.2.1.16.1 <TipoDato></p>	<p>Codice che identifica la tipologia di informazione.</p> <p>dicitura "INTENTO"</p>
<p>2.2.1.16.2 <RiferimentoTesto></p>	<p>Elemento informativo in cui inserire un valore alfanumerico riferito alla tipologia di informazione di cui all'elemento informativo 2.2.1.16.1</p> <p>protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento e il suo progressivo (es. 08060120341234567-000001)</p>
<p>2.2.1.16.4 <RiferimentoData></p>	<p>Elemento informativo in cui inserire una data riferita alla tipologia di informazione di cui all'elemento informativo 2.2.1.16.1</p> <p>data della ricevuta telematica rilasciata dall'Agenzia delle entrate e contenente il protocollo della dichiarazione d'intento</p>

LETTERE D'INTENTO: CONTROLLI

PROVVEDIMENTO ADE 293390/2021



L'Agenzia delle entrate effettua specifiche **analisi di rischio e controlli** orientati a riscontrare le condizioni per il legittimo utilizzo del plafond

Ad esito dei controlli risultino irregolarità, l'Ade potrà:

- a. inibire l'emissione di **nuove lettere** d'intento;
- b. **invalidare** le lettere d'intento già emesse;
- c. **scartare** la fattura elettronica che riporta lettere d'intento invalidate;



➤ COMUNICAZIONI

L'Agenzia ne dà notizia:

- al soggetto interessato, con un'apposita comunicazione trasmessa a mezzo PEC, riportando il protocollo della lettera d'intento e le relative motivazioni.
- al cedente o prestatore destinatario della lettera d'intento invalidata.



DICHIARAZIONE D'INTENTO
DI ACQUISTARE O IMPORTARE BENI E SERVIZI
SENZA APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

LETTERE D'INTENTO: CONTROLLI



DICHIARAZIONE D'INTENTO
DI ACQUISTARE O IMPORTARE BENI E SERVIZI
SENZA APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

PROVVEDIMENTO ADE 293390/2021

REVISIONE

Il soggetto passivo può presentare all'ufficio competente la **documentazione utile** a dimostrare il possesso dello **status** di esportatore abituale.

- In caso di accoglimento dell'istanza l'ufficio procede, in **autotutela**, entro 30 giorni dalla ricezione della documentazione, alla rimozione del blocco sulla dichiarazione d'intento.

CONFERMA

a seguito dell'esito irregolare delle attività di analisi e controllo:

- è **inibita** al soggetto passivo la facoltà di trasmettere ulteriori dichiarazioni d'intento tramite i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate.
- se il soggetto effettua un tentativo di trasmissione del modello, riceverà dal sistema una ricevuta di scarto.

COMUNICAZIONE AGENZIA ENTRATE



Divisione Contribuenti

Settore Contrasto Illeciti
Sezione Analisi e Strategie Antifrode



Id. c. [REDACTED]
Co. [REDACTED]
[REDACTED]

Alla società

[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]

OGGETTO: Segnalazione falsi esportatori abituali Anno 2023.

Gentile contribuente,

L'Agenzia delle entrate ha svolto dei controlli nei confronti dei soggetti che risultano aver emesso nei Suoi confronti dichiarazioni d'intento per l'anno in corso. Dai citati controlli è emerso che i soggetti inclusi nella tabella riportata in calce alla presente comunicazione non risultano possedere i requisiti per essere considerati, ai sensi dell'art. 1, primo comma, lettera a) del D.L. 26 dicembre 1983, n. 746, esportatori abituali e pertanto le dichiarazioni d'intento da loro presentate, per l'anno 2023, sono da considerare ideologicamente false.

COMUNICAZIONE AGENZIA ENTRATE

Elenco soggetti falsi esportatori che hanno trasmesso dichiarazioni d'intento ideologicamente false

DENOMINAZIONE	CODICE FISCALE	PARTITA I.V.A.	DICHIARAZIONI INTENTO PRESENTATE
[REDACTED]			

Con lo scopo di evitare il perpetrarsi di comportamenti evasivi e/o fraudolenti, ai sensi del comma 1079 dell'art. 1 Legge 30 dicembre 2020, n. 178, l'Agenzia delle entrate procederà alle opportune ulteriori attività ispettive nei confronti dei predetti cessionari che hanno emesso le false dichiarazioni d'intento finalizzate all'inibizione del rilascio e all'invalidazione di lettere d'intento illegittime ed effettuerà un monitoraggio costante del comportamento degli stessi.

Contestualmente, con la presente comunicazione, l'Agenzia delle entrate La invita ad interrompere o ad evitare per l'anno in corso di emettere fatture senza Iva, ex art. 8, primo comma, lettera c) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nei confronti dei soggetti sopra elencati, e di applicare quindi l'Iva in misura ordinaria. ✓

L'Agenzia delle entrate Le ricorda che la provata consapevolezza della falsità della lettera d'intento comporta il recupero dell'Iva, ex art. 17 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e delle relative sanzioni sul cedente in quanto direttamente e consapevolmente partecipa alla realizzazione di un'operazione fraudolenta (cfr. Corte Cass. nn. 23610/2011, 9940/2015, 4593/2015, 19896/2016, 1988/2019, 14979/2020, 3306/2022). ✓

Qualora Lei ritenesse, sulla base della presente comunicazione, di dover ripristinare la corretta imponibilità di fatture già emesse, ex art. 8, primo comma, lettera c) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, potrà avvalersi delle disposizioni contenute nell'art. 26 del citato decreto.

In un'ottica di massima trasparenza tra Agenzia delle entrate e contribuenti, la presente iniziativa mira a interrompere, e quando possibile evitare, flussi di fatturazione non imponibili Iva, ex art. 8, lettera c) del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, originati da soggetti che, sulla base dei controlli svolti, non risultano essere in possesso dei requisiti per essere considerati esportatori abituali.

IL CAPO SETTORE
Gabriele Bonavitacola

LETTERE D'INTENTO: CASSAZIONE



DICHIARAZIONE D'INTENTO
DI ACQUISTARE O IMPORTARE BENI E SERVIZI
SENZA APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO



Nel caso di dichiarazioni d'intento la giurisprudenza di legittimità impone al fornitore di provare di aver adottato tutte le **misure ragionevoli** in suo potere per assicurarsi di non partecipare alla frode (Cass. 26.10.2005 n.20834, Cass. 20.6.2008 n. 16819, Cass. 10.6.2011 n. 12751, Cass. 9.1.2015 n. 176, Cass. 6.3.2015 n. 4593, Cass. 5.10.2016 n. 19898; Cass. 8.6.2018 n. 14936 e Cass. 24.1.2019 n. 1988).

Esempi «misure ragionevoli»:

verifica partita IVA; richiesta VISURA per verificare anno inizio attività, codice ATECO, dotazioni strutturali e personali; contratti e/o ordini; pagamenti tracciati eccetera

- **LA VERIFICA DEL PROTOCOLLO TELEMATICO E LA SUA INDICAZIONE IN FATTURA DIMOSTRANO LA BUONA FEDE DILIGENTE DEL FORNITORE**



QUESITO

Se consulto sul cassetto fiscale una comunicazione d'intento in data **10 gennaio** e la stessa è stata inviata dal mio cliente in agenzia delle entrate il **5 gennaio**. Qual è la data da cui posso emettere fattura differita non imponibile iva, considerando che la consegna merci è avvenuta il 9 gennaio?

RISPOSTA

Nel caso esposto non è possibile emettere una fattura non imponibile.

Infatti, ciò è possibile solo per le vendite fatte dopo la **consultazione telematica** della lettera di intento. L'articolo 7, comma 4 bis, del Dlgs 471 del 1997 prevede la sanzione dal 100% al 200% dell'imposta non applicata per *"il cedente o prestatore che effettua cessioni o prestazioni, di cui all'articolo 8, primo comma, lettera c), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, senza avere prima riscontrato per via telematica l'avvenuta presentazione all'Agenzia delle entrate della dichiarazione"* d'intento.

Pertanto, il dato testuale della norma prevede l'applicazione di sanzioni proporzionali, nel caso sia stata "effettuata" una operazione non imponibile, prima del riscontro della trasmissione telematica della lettera d'intento. Il **termine ultimo per fare la verifica** non è, dunque, quello della emissione della fattura ma quello dell'**effettuazione dell'operazione**, che per le cessioni di beni coincide con la consegna, ai sensi dell'articolo 6 del decreto Iva.

Pertanto, nell'esempio proposto non è legittima la fatturazione differita, in regime di non imponibilità, perché la consultazione della lettera di intento è stata effettuata il giorno successivo (10 gennaio), a quello della consegna dei beni (9 gennaio).

I CHIARIMENTI DELLA PRASSI PIU' RECENTE

INTERPELLO N. 447 DEL 13/10/2023

LA DOPPIA TRASMISSIONE ALLO SDI SI CORREGGE CON NOTA DI CREDITO

QUESITO

Il caso oggetto di interpello riguarda una società italiana (Alfa) che commercializza prodotti a soggetti esteri e che accedendo al proprio cassetto fiscale, si accorgeva della presenza di alcune fatture duplicate, emesse negli anni 2022 e 2023 nei confronti di un cliente olandese (Beta).

Ciò premesso, la società chiede come regolarizzare la situazione ?

RISPOSTA

Se per una stessa operazione sono trasmessi due file XML al Sistema di Interscambio, l'errore può essere sanato attraverso la registrazione dei documenti duplicati e l'emissione di una **nota di credito** ex art. 26 comma 2 del decreto Iva.

La fattispecie in esame può, infatti, essere ricondotta alle figure "simili" alle cause di "nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione" che **consentono la variazione in diminuzione senza limiti di tempo**.

Le note di credito possono essere cumulative per ogni codice identificativo IVA di ciascun acquirente, con indicazione degli estremi delle fatture duplicate e, nel campo "causale", della dicitura "storno totale delle fatture per errato invio tramite SdI".

DICHIARAZIONE OMESSA: SANZIONI PROPORZIONALI SE IL PAGAMENTO È ESEGUITO OLTRE I 90 GIORNI

QUESITO

Quale è la sanzione applicabile nel caso di omessa dichiarazione Iva e pagamento oltre i 90 giorni?

RISPOSTA

Se il contribuente non ha presentato, nei termini, la dichiarazione IVA, si applica la sanzione proporzionale dal **120% al 240% con un minimo di euro 250** (ovvero dal 60 al 120 per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 200, se la dichiarazione omessa è presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo) **nonostante le imposte siano state pagate**.

L'unico caso in cui si **applica la sanzione fissa** (realizzandosi un'omessa dichiarazione dalla quale non emergono imposte da versare) si ha quando le imposte **sono state pagate entro i 90 giorni** dal termine di presentazione della dichiarazione.

E' così implicitamente superata la diversa tesi sostenuta con la circolare Ade del 19.6.2002 n. 54, § 17.1.

L'interpretazione, fornita nella risposta interpello Agenzia delle Entrate 20.10.2023 n. 450, pare essere in contrasto con l'articolo 5 del DLgs. 471/97, che prevede la necessità di considerare i versamenti eseguiti senza nessuna limitazione temporale, per determinare l'entità della sanzione.

Inoltre sono dovute anche le seguenti sanzioni (con le riduzioni da ravvedimento):

- sanzione del 90% per omessa fatturazione con minimo di 500 euro, per ogni operazione (art. 6 c.1, DLgs. 471/97);
- sanzione di 500 euro per omessa LIPE (art. 11 comma 2-ter, DLgs. 471/97);
- sanzione di 1.000 euro per irregolare contabilità (art. 9 del DLgs. 471/97);
- eventuale sanzione di 500 euro per mancata dichiarazione di inizio attività (art. 5 comma 6 del DLgs. 471/97).

CIRCOLARE 32 DEL 5/12/2023

REGIME FORFETARIO



2.1. Nuovi limiti ricavi e compensi

A seguito delle modifiche al regime forfetario, dal 1° gennaio 2023:

- l'aver percepito ricavi o compensi per un importo **superiore al limite di 85.000 euro**, ma comunque **inferiore al limite di 100.000 euro**, non pregiudica la permanenza nel regime forfetario nell'anno in cui avviene il superamento (del limite di 85.000 euro), ma comporta la fuoriuscita dal regime medesimo dall'**anno successivo**, con conseguente applicazione del regime ordinario.
- Il superamento del **limite di 100.000 euro**, invece, comporta l'**immediata cessazione** del regime forfetario a partire dal momento stesso del superamento e, conseguentemente, la possibilità di rettificare - nella dichiarazione IVA relativa all'anno del superamento - l'imposta non detratta in costanza di regime forfetario, con le modalità di seguito descritte.
- il superamento nel corso del 2022 del precedente limite di 65.000 euro, ma non anche del nuovo limite di 85.000 euro consente l'ingresso nel regime già a partire dal 2023 ovvero la permanenza nel 2023 da parte di chi già lo applicava nel 2022.

I nuovi limiti si riferiscono ai ricavi e ai compensi derivanti dallo svolgimento delle attività d'impresa e delle attività artistiche e professionali; l'eventuale superamento dei limiti stessi deve essere verificato in base **al regime contabile** applicato nell'**anno di riferimento**.

CIRCOLARE 32 DEL 5/12/2023

REGIME FORFETARIO

2.2. Passaggio al regime ordinario - rettifica dell'IVA non detratta

Dalla fuoriuscita dal regime forfetario, con decorrenza dall'anno successivo a seguito del superamento dell'anzidetta soglia di ricavi e compensi (85.000 euro), **discende il diritto alla rettifica** dell'imposta non detratta, secondo le condizioni previste dall'articolo 19-bis2 del decreto IVA, per effetto dell'applicazione del regime forfetario, da esporre nella dichiarazione IVA relativa al primo anno di applicazione delle regole ordinarie. Il periodo d'imposta interessato dalla rettifica varia a seconda del limite di ricavi o compensi che viene superato.

Esempio 1

Il superamento del **limite di 85.000** euro nell'anno x, nel quale viene applicato il regime forfetario, implica che l'eventuale rettifica dell'imposta non detratta sia esposta nella **dichiarazione IVA** relativa **all'anno x+1** - primo anno di applicazione delle regole ordinarie - da **presentare nell'anno x+2**.

Esempio 2

Il superamento del **limite di 100.000** euro nell'anno x, invece, implica che la rettifica dell'imposta non detratta sia esposta nella **dichiarazione** relativa allo **stesso anno**, da presentare **nell'anno x+1**.

CIRCOLARE 32 DEL 5/12/2023

REGIME FORFETARIO

3.1.1. Rettifica dell'IVA non addebitata in rivalsa

In considerazione del richiamo normativo ai ricavi o compensi «percepiti», **ciò che rileva ai fini del superamento del limite** di 100.000 euro è l'**incasso dei medesimi** e **non l'emissione della relativa fattura**.

Ne discende che:

- se la fattura che comporta il superamento del limite di 100.000 euro in corso d'anno, emessa contestualmente all'incasso, deve esporre l'IVA a debito.
- se l'incasso avviene in un momento successivo all'emissione della fattura, gli obblighi ai fini IVA sono assolti a partire dal momento in cui è stato incassato il corrispettivo dell'anzidetta operazione e dovrà essere, altresì, integrata la fattura alla quale l'incasso si riferisce, ancorché emessa antecedentemente all'incasso medesimo. (...)

A partire dall'incasso (successivo all'emissione della fattura) che comporta lo sfioramento del limite di 100.000 euro, in particolare, rientrano nel regime ordinario e devono essere fatturate con IVA:

- l'operazione che ha generato l'incasso;
- tutte le altre cessioni di beni e le prestazioni non ancora fatturate al momento dell'incasso;

REGIME FORFETARIO

3.1.1. Rettifica dell'IVA non addebitata in rivalsa

Rimangono, invece, nell'alveo della disciplina del regime forfetario le operazioni fatturate anteriormente all'incasso che ha comportato il superamento dei 100.000 euro

Si ipotizzi, a titolo esemplificativo, il caso di un professionista che nel mese di settembre 2023 abbia già fatturato e incassato compensi per 80.000 euro e che nel mese di ottobre emetta, nell'ordine:

- la fattura n. x di 4.000 euro,
- la fattura n. y di 30.000 euro
- infine, la fattura n. z di 5.000 euro.

Il 20.11 è incassata la fattura n. y di 30.000 euro. Ciò determina il superamento del limite di 100.000 euro di compensi «percepiti» nel corso del 2023 e la fuoriuscita immediata dal regime forfetario.

- a partire da tale momento il professionista ex forfetario deve applicare il regime IVA ordinario e deve assoggettare a IVA, oltre alle fatture emesse successivamente all'incasso, anche la **fattura n. y** che ha determinato lo **sforamento**.
- **non** devono, invece, **essere rettificate** le fatture n. x e n. z, **emesse legittimamente senza IVA, prima dell'incasso della fattura n. y** che ha causato la fuoriuscita dal regime forfetario, in ossequio a quanto disposto dalla relativa disciplina.

La rettifica conseguente all'esempio di cui sopra va effettuata emettendo, ai sensi dell'articolo 26, comma 1, del decreto IVA, apposita nota di variazione in aumento (tramite SDI) a integrazione della fattura originaria, addebitando a titolo di rivalsa l'IVA dovuta.

CIRCOLARE 32 DEL 5/12/2023

REGIME FORFETARIO

3.1.2. Rettifica dell'IVA non detratta

In ipotesi di superamento del limite di 100.000 euro in corso d'anno, l'imposta non detratta in costanza di regime forfetario, ai fini dell'eventuale rettifica, è indicata nella dichiarazione IVA relativa all'anno del superamento, in applicazione dell'articolo 19-bis2, comma 3, del decreto IVA il calcolo della rettifica della detrazione va effettuato considerando il **numero dei mesi** intercorrenti tra la data di acquisto del bene e quella di fuoriuscita dal regime forfetario.

ESEMPIO 1

Si ipotizzi il caso di un operatore commerciale che al **1.10.2023** (data in cui ha superato il limite di 100.000 euro di ricavi «percepiti»), abbia in magazzino **beni invenduti** per 12.200 euro (10.000 imponibile + 2.200 IVA).

- nella dichiarazione IVA relativa all'anno in cui è avvenuto il mutamento di regime, l'operatore rettifica in aumento l'imposta a credito per 2.200 euro.

Se, inoltre, l'operatore commerciale ha acquistato il 1.7.2022 un **cespite ammortizzabile** per 6.100 euro (5.000 imponibile + 1.100 IVA), nella medesima dichiarazione IVA rettifica in aumento l'IVA a credito corrispondente ai quinti residui ($1.100/5 = 220$ euro, da rapportare ai mesi nel 2023), vale a dire:

- il quinto del 2023 **rapportato** ai **mesi residui** dell'anno (55 euro)
 - i **quinti pieni** del triennio 2024-2026 (660 euro),
- per un totale di 715 euro.

ESEMPIO 2

Se, infine, al 1.10.2023 risultano servizi non ancora fruiti, consistenti ad esempio in un leasing stipulato il 1.3.2023, regolato con pagamenti semestrali anticipati (1° marzo - 1° settembre) per 3.660 euro (3.000 imponibile + 660 IVA), nella stessa dichiarazione IVA l'operatore commerciale rettifica in aumento l'IVA a credito per l'importo corrispondente ai mesi residui del 2023 (ottobre, novembre e dicembre = 3 mesi) più i mesi del 2024 (gennaio e febbraio = 2 mesi), vale a dire 550 euro.

4.1. Superamento della soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti - Fatturazione dell'operazione che comporta il superamento

QUESITO

Nel caso di superamento della soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi, il contribuente fuoriesce dal regime forfetario e applica l'IVA sulle operazioni effettuate a partire da quelle che comportano il superamento di tale limite. A tal fine, si chiede se debba fatturare: - l'intera operazione con IVA; - senza IVA la parte dell'operazione fino all'importo che concorre al raggiungimento del limite di 100.000 euro e con IVA la parte eccedente; - l'intera operazione sulla base delle regole del regime forfetario senza addebitare l'IVA in rivalsa.

RISPOSTA

L'articolo 1, comma 71, della legge di stabilità 2015, come modificato dall'articolo 1, comma 54, lettera b), della legge n. 197 del 2022, dispone che il «regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o i 30 compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro. In tale ultimo caso è dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite».

Il dato testuale della locuzione «a partire dalle operazioni effettuate» deve essere interpretato nel senso che l'applicazione del regime ordinario IVA **interessa l'operazione il cui incasso comporta il superamento del limite**, anche se la relativa fattura è stata emessa in costanza di regime forfetario, e le operazioni fatturate successivamente all'incasso che ha comportato il superamento del limite dei 100.000 euro.

A titolo esemplificativo, quindi, se il contribuente forfetario ha conseguito in corso d'anno un volume di ricavi o compensi pari a 90.000 euro, nel momento in cui effettua un'operazione del valore imponibile di 20.000 euro, incassandone contestualmente il corrispettivo, deve emettere la relativa fattura applicando l'IVA sul medesimo valore di 20.000 euro. (...)

CIRCOLARE 32 DEL 5/12/2023

4.2. Superamento della soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti - Effetti sulle annualità successive

QUESITO

Il contribuente che nel 2023 supera la soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi fuoriesce immediatamente dal regime forfetario.

Se nel 2024 consegue ricavi o compensi in misura pari o inferiore a 85.000 euro, può rientrare nel regime forfetario a partire dal 2025, fermo restando il rispetto delle altre condizioni?.

RISPOSTA

L'articolo 1, comma 54, della legge di stabilità 2015, nella formulazione vigente fino al 31 dicembre 2022, disponeva che i «contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni applicano il regime forfetario di cui al presente comma e ai commi da 55 a 89 del presente articolo se (...) nell'anno precedente: a) hanno conseguito ricavi ovvero hanno percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a euro 65.000; (...)».

Stante l'innalzamento a 85.000 euro del predetto limite e in assenza di preclusioni normative in tal senso, pertanto, il contribuente che nel **2024** consegue ricavi o percepisce compensi **entro tale soglia** può, sussistendone gli ulteriori presupposti, **rientrare nel regime forfetario a partire dal 2025**, ancorché nel 2023 abbia superato il limite di 100.000 euro.

CIRCOLARE 32 DEL 5/12/2023

4.3. Superamento della soglia di 100.000 euro di ricavi o compensi percepiti - Soggetti che iniziano l'attività in corso d'anno

QUESITO

Si chiede se un soggetto che inizia l'attività nel corso dell'anno 2023 aderendo al regime forfetario, al fine di determinare il limite di ricavi o compensi di 100.000 euro, oltre il quale si fuoriesce immediatamente dal regime, debba raggugliare il citato importo ad anno.

RISPOSTA

(...) Il secondo periodo del comma 71 - come introdotto dall'articolo 1, comma 54, lettera b), della legge di bilancio 2023 - prevede, invece, una causa di fuoriuscita "immediata" da tale regime, in quanto questa ha effetto dall'anno stesso in cui si verifica e non da quello successivo.

In proposito, dalla direttiva UE 2020/285 si evince che la finalità di prevedere la soglia di 100.000 euro annui per fruire del regime di esonero dall'IVA è in linea con quella di salvaguardare le entrate erariali all'interno dell'Unione. Tale finalità, inoltre, deve conciliarsi con l'obiettivo, posto dalla medesima direttiva, di «assicurare una transizione graduale delle piccole imprese dalla franchigia all'imposizione», transizione che si verificherebbe con minore gradualità qualora, per i contribuenti che iniziano l'attività, la citata soglia venisse "ragguagliata ad anno".

In virtù di quanto sopra rappresentato e in considerazione del fatto che il legislatore, nell'ambito della medesima disciplina, ha espressamente previsto il **ragguaglio** con esclusivo riferimento alla **soglia degli 85.000 euro** e non a quella di 100.000 euro, si ritiene che il **superamento dei 100.000 euro di ricavi o compensi** percepiti rappresenti una fattispecie "speciale" di cessazione del regime forfetario, da **intendersi in termini assoluti**, considerando, a tal fine, i ricavi o i compensi concretamente percepiti.

CIRCOLARE 32 DEL 5/12/2023

4.4. Accesso al regime forfetario - Decadenza da precedenti opzioni

QUESITO

Si chiede se un soggetto che nel 2021 abbia optato per la contabilità ordinaria possa, a partire dal 1° gennaio 2023, applicare il regime forfetario qualora il volume di ricavi e compensi percepiti nel 2022 sia inferiore alla soglia di 85.000 euro di cui all'articolo 1, comma 54, lettera a), della legge di stabilità 2015, come da ultimo modificato, oppure se lo stesso sia obbligato a mantenere il regime della contabilità ordinaria nel rispetto del vincolo triennale.

RISPOSTA

Si richiama sul punto la circolare n. 11/E del 13 aprile 201743, secondo cui *"l'opzione per un regime di determinazione dell'imposta vincola il contribuente alla sua concreta applicazione almeno per un triennio, trascorso il quale si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo, finché permane la concreta applicazione del regime scelto. L'articolo 1 del d.P.R. n. 442 del 199744, tuttavia, consente la **variazione dell'opzione** e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di **nuove disposizioni normative**".*

Tenuto conto delle modifiche sostanziali apportate al regime forfetario dalle *"nuove disposizioni normative"* (...) ne discende che i soggetti in regime ordinario per opzione nel 2022 possono transitare nel regime forfetario nel 2023, qualora in possesso dei relativi requisiti normativi, **senza attendere il decorso del triennio** previsto per l'esercizio delle opzioni IVA.

Pertanto, il soggetto che nel 2021 abbia optato per la contabilità ordinaria può, a partire dal 1° gennaio 2023, applicare il regime forfetario qualora il volume di ricavi o compensi percepiti nel 2022 sia pari o inferiore alla soglia di 85.000 euro, come modificata dall'articolo 1, comma 54, lettera a), della legge n. 197 del 2022 (ovviamente ricorrendo anche gli altri requisiti), senza necessità di osservare il vincolo triennale di permanenza nel regime ordinario.

CIRCOLARE 32 DEL 5/12/2023

4.5. Acquisti in reverse-charge in costanza di regime forfetario

QUESITO

Si chiede se nella "Comunicazione liquidazioni periodiche" IVA, da presentare a partire dal trimestre nel corso del quale si fuoriesce dal regime forfetario, debba essere compresa anche l'imposta a debito derivante dalle operazioni in reverse-charge effettuate nel medesimo periodo, ma ancora in regime forfetario

RISPOSTA

(...) nella "Comunicazione liquidazioni periodiche" IVA, da presentare in relazione al periodo (mese/trimestre) nel corso del quale si fuoriesce dal regime forfetario, **non deve essere compresa l'IVA a debito** derivante dalle operazioni in **reverse-charge** effettuate in costanza di **regime forfetario**.

L'applicazione delle regole ordinarie in materia di IVA, infatti, decorre dal momento di incasso del corrispettivo dell'operazione che ha comportato il superamento del limite di 100.000 euro di ricavi o compensi «percepiti».

Così, a titolo esemplificativo, se il contribuente forfetario (trimestrale) effettua l'acquisto in reverse-charge il 10 aprile 2023 e fuoriesce dal regime forfetario in virtù di un'operazione effettuata il 10 maggio 2023, la liquidazione periodica del secondo trimestre 2023 includerà, oltre all'operazione che ha comportato il superamento della soglia, tutte le operazioni ad essa successive, ma non anche l'anzidetta operazione effettuata in reverse-charge, la cui IVA deve essere versata entro il 16 maggio 2023.

LE ULTIME NORME DI COMPORTAMENTO AIDC IN TEMA IVA

NORMA DI COMPORTAMENTO AIDC N. 220/2023

DETRAIBILE L'IVA NELLE OPERAZIONI DI MLBO

CASO

Nella Norma 220 sono esaminate le condizioni per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA assolta da una società "veicolo" (cd. *Special Purpose Vehicle* - SPV o BidCo o NewCo) sugli **acquisti di beni e servizi destinati alla realizzazione di un'operazione di fusione a seguito di acquisizione con indebitamento (merger leveraged buyout o MLBO) ex art. 2501-bis c.c.**

La Norma dell'AIDC ritiene che l'imposta è da considerare detraibile ai sensi dell'art. 19 co. 1 del DPR 633/72, a condizione che la società risultante dalla fusione con la società "target" sia una società operativa che effettua operazioni IVA, che goda del diritto alla detrazione.

Deve essere fatto valere il principio giurisprudenziale che attribuisce la soggettività passiva a "**chiunque abbia l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare in modo autonomo un'attività economica ed effettua a tal fine le prime spese di investimento**" (cfr. Corte di Giustizia Ue 12.11.2020, causa C-42/19). L'acquisto di beni e servizi da parte della società "veicolo" integrerebbe una "**attività preparatoria/propedeutica e funzionale** allo svolgimento dell'attività d'impresa della società risultante dalla fusione.

Inoltre, la detraibilità dell'imposta assolta dalla SPV sui propri acquisti di beni e servizi troverebbe una giustificazione sul presupposto della **continuità dell'esercizio dell'impresa acquisita mediante MLBO** (sul punto, cfr. **C.G.T. I Milano n. 3361/7/22**).

(Cfr. Corte di Giustizia UE, sentt. 12 novembre 2020, causa C-42/19, Sonaecom SGPS SA, punto 33; 17 ottobre 2018, causa C-249/17, Ryanair, punto 18; 2 giugno 2016, causa C-263/15, NAV, punto 32; 14 marzo 2013, causa C-527/11, Ablesio, punto 25; 1 marzo 2012, causa C-280/10, Polski Trawertyn, punto 28; 8 giugno 2000, causa C-400/98, Breitsohl, punto 34; 8 giugno 2000 causa C-396/98, Schloßstraße GbR, punto 36; 29 febbraio 1996, causa C-110/94, INZO, punto 15; 14 febbraio 1985, causa 268/83, Rompelman, punto 22).

CGTR LOMBARDIA – SENTENZA N. 3755 DEPOSITATA IL 22.12.2023

CONFERMATA LA DETRAIBILITA' DELL'IVA SUI COSTI NELLE OPERAZIONI DI MLBO

I giudici hanno condiviso la decisione dei giudici di prime cure (sentenza 3361/2022) confermando la legittimità della detrazione dell'IVA sui “*transaction costs*” (consulenze, spese legali, due diligence, ecc.) sostenuti da una società veicolo (SPV) nell'ambito di un'operazione di MLBO (Merger Leveraged By Out) conclusasi con la fusione per incorporazione della società operativa (target) nella SPV e contestuale prosecuzione dell'attività commerciale da parte del nuovo soggetto economico. La conferma dei giudici della Regionale aggiunge un importante tassello su un tema così delicato e che investe a pieno i fondamenti dei principi di qualificazione del soggetto passivo IVA e del diritto alla detrazione. Evidenziano i giudici che, se la società ha condotto operazioni, anche solo propedeutiche alla realizzazione della gestione caratteristica, esse valgono al fine di inquadrare l'ente come soggetto passivo e confermano sul piano operativo la natura “dinamica” della holding, che non si è evidentemente limitata alla detenzione delle partecipazioni. Per tale ragione il tema della natura delle operazioni poste in essere non è scindibile da quello della titolarità passiva a fini IVA. Le innovative sentenze travolgono la netta negazione della detrazione IVA nei casi in esame, costantemente affermata e ribadita dall'agenzia delle entrate nella circolare 6/E/2016 e prassi successiva (cfr. risposte a interpelli 17/E/2019, 758/E/2021 e 529/E/2022), peraltro non sostenuta da alcun riscontro giurisprudenziale.

Tali prese di posizione delle Corti di Giustizia di merito aprono indubbiamente uno scenario importante per gli operatori economici che affrontino o abbiano affrontato operazioni di MLBO (con fusione diretta o inversa) con sacrificio dell'IVA sui *transaction costs*. Infatti, fatta salva la verifica caso per caso della sussistenza dei generali ed ordinari requisiti di inerenza ed afferenza all'inizio o la prosecuzione dell'attività d'impresa, che deve essere condotta materialmente ed alla luce dei consolidati principi della giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia UE, la via per il riconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA sui costi in parola è ora una strada che annovera le prime pronunce giudiziali, favorevoli al contribuente, considerando inoltre che l'interesse può estendersi anche in ambito extragiudiziale, ben potendo l'operatore intraprendere l'iniziativa del recupero “anomalo” dell'imposta pregressa, sostenuta e non detratta, relativa ad anni non prescritti.

TERMINE EMISSIONE NOTA DI CREDITO DIFFERENZIATO NEI SOPRAVVENUTI ACCORDI

La Norma 222 ritiene differenziare il termine per l'emissione della nota di credito in base alla natura del **sopravvenuto accordo tra le parti.**

In specie:

- **Entro un anno dall'effettuazione dell'operazione ex art. 26, c. 3 del DPR 633/72:** per i soli casi in cui l'accordo è consensuale e non esistano contestazioni in ordine all'esecuzione del contratto e le parti decidano di "variarne i termini di comune accordo". Il termine annuale si applicherebbe agli accordi che rappresentano "mero mutamento consensuale della volontà dei contraenti" (cfr. norma di comportamento AIDC n. 222).
- **Entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si è perfezionato l'accordo transattivo ex art. 26, c. 2 del DPR 633/72:** nel caso di accordo non spontaneo legato a composizione di una documentata controversia, anche solo potenziale, riguardante il corretto adempimento delle obbligazioni contrattuali assunte dal fornitore.

La distinzione è retta dai "i principi di effettività, neutralità e proporzionalità dell'imposta.

Infatti, prevedere il limite annuale indistintamente nelle due fattispecie (sopravvenuto accordo consensuale e chiusura della controversia) si tradurrebbe in una violazione di tali principi, in quanto il fornitore sarebbe tenuto in tutti i casi a corrispondere l'Iva al cliente in ragione della rettifica senza avere alcuna certezza di recuperarla dall'agenzia delle Entrate.

- **art. 90 § 1 della direttiva 2006/112/CE:** "In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri"
- **Corte di Giustizia UE:** la disposizione di cui all'art. 90 è finalizzata ad obbligare gli Stati membri a "ridurre la base imponibile ogni volta che, conclusa l'operazione, il soggetto passivo non percepisca il corrispettivo (...). In tale ambito, gli Stati membri possono stabilire gli obblighi che ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare evasioni, ma a condizione che non contrastino con il principio di neutralità" (cfr causa C-335/19).

DISTINZIONE DEI DUE MOMENTI E LORO INDIVIDUAZIONE

FATTO GENERATORE DELL'IMPOSTA



MOMENTO DI MATERIALE
ESECUZIONE DELLA PRESTAZIONE

MOMENTO DELL'ESIBILITA'



DIRITTO DELL'ERARIO A PRETENDERE IL
VERSAMENTO DELL'IMPOSTA

Deroga ex **art. 66** della direttiva 2006/112/Ce

SERVIZI:

momento del pagamento del corrispettivo

(ART. 6, C. 3 dpr 633/72)



CASSAZIONE SS. UU. 8059/2016 sulla corretta interpretazione dell'art. 6 del DPR 633/72

con l'incasso del corrispettivo "coincide, non l'evento generatore del tributo, bensì, per esigenze di semplificazione funzionali alla riscossione, solo la sua condizione di esigibilità ed estremo limite temporale per l'adempimento dell'obbligo di fatturazione"

In senso conforme prassi Ade – recentemente risposte a interpello nn. 579/2021 e 666/2021

GIURISPRUDENZA RECENTE

CREDITI INESISTENTI VS CREDITI NON SPETTANTI



PRINCIPIO DI DIRITTO:

In tema di compensazione di crediti o eccedenze d'imposta da parte del contribuente, all'azione di accertamento dell'erario si applica il più lungo termine di **otto anni**, di cui all'art. 27, comma 16, DL n. 185 del 2008, quando il **credito** utilizzato è **inesistente**, condizione che si realizza - alla luce anche dell'art. 13, comma 5, terzo periodo, DLgs. n. 471 del 1997, come modificato dal DLgs. n. 158 del 2015 - allorché ricorrano congiuntamente i seguenti requisiti:

- a) il credito, in tutto o in parte, è il risultato di una **artificiosa rappresentazione** ovvero è **carente dei presupposti costitutivi** previsti dalla legge ovvero, pur sorto, è già **estinto al momento del suo utilizzo**;
- b) l'inesistenza **non è riscontrabile** mediante i controlli di cui agli artt. 36-bis e 36-ter DPR n. 600 del 1973 e all'art. 54-bis DPR n. 633 del 1972;

ove sussista il primo requisito ma l'inesistenza sia riscontrabile in sede di controllo formale o automatizzato, la compensazione indebita riguarda crediti non spettanti e si applicano i termini ordinari per l'attività di accertamento



CREDITI INESISTENTI VS CREDITI NON SPETTANTI

CREDITI IVA

10.2. Infine, merita una specifica considerazione, in tale ambito, l'ipotesi in cui il credito o l'eccedenza sia relativa all'Iva, imposta armonizzata, per la quale si deve tenere conto dei principi derivanti dalla disciplina unionale e affermati dalla Corte di giustizia.

Il principio di neutralità dell'imposizione, infatti, impone che, ancorché taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi, non possa, per ciò solo, determinarsi la perdita del diritto di detrazione - e quindi, per quanto qui rileva, neppure la qualificazione del credito come inesistente - ove sussistano i requisiti sostanziali, che consistono nelle circostanze che gli acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'Iva affinerente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili (v. Corte di giustizia, sentenza 11 dicembre 2014, in C-590/13, Idexx Laboratoires Italia, sentenza 17 luglio 2014, in C-272/13, Equoland; da ultimo, sentenza 18 marzo 2021, in C-895/19, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej).

ESEMPI - CREDITI IVA «ESISTENTI» MA «NON SPETTANTI»

- Credito Iva utilizzato oltre limite di compensazione orizzontale (v. Cass. n. 31706 del 7.12.2018; Cass. n. 26926 del 22.10.2019).
- Credito Iva infrannuale compensato in assenza di modello TR
- Credito Iva compensato in mancanza della dichiarazione (v. Cass. Sez. U, n. 17757 dell'8.9.2016)

Tlegal

studio legale e tributario
Via Larga n. 31
20122 MILANO
Tel. +39 02 8343.8031
P.IVA 13261630969
e-mail: segreteria@tlegal.net

www.tlegal.net