



Aggiornamento  
Professionale  
Settimanale

# quaderno

# settimanale

## Focus settimanale:

- **Dietrofront dell'Agencia delle Entrate sugli utili prodotti fino al 2017 e l'applicazione del "regime transitorio"**
- **Canoni concordati con riduzione automatica dell'aliquota IMU**
- **Imprese in regime di contabilità ordinaria – il riporto delle perdite fiscali – prima parte**
- **Fatturazione elettronica ed esterometro – prima parte**
- **Gli interpelli dell'Agencia delle Entrate del mese di novembre**

## Indice:

### Flash di stampa



4

### L'Agenzia interpreta



8

### Il Giudice ha sentenziato



9

In breve.....	11
Dietrofront dell'Agenzia delle Entrate sugli utili prodotti fino al 2017 e l'applicazione del "regime transitorio" .....	11
Canoni concordati con riduzione automatica dell'aliquota IMU .....	14
L'Approfondimento – 1 .....	16
Imprese in regime di contabilità ordinaria – il riporto delle perdite fiscali – prima parte .....	16
L'Approfondimento – 2 .....	24
Fatturazione elettronica ed esterometro – prima parte.....	24
L'Approfondimento – 3 .....	33
Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di novembre .....	33

*Burzacchi Francesco  
Cannatà Giuseppe  
Capodicasa  
Francesco  
Costa Francesco*

**Comitato scientifico:**

*Costa Gianfranco  
De Stefani Alberto  
Marcolla Alessandro  
Moro Nicola  
Tatone Alessandro*

*Trevisan Michele  
Ziantoni Daniele  
Ugo Oscar*

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Associazione SERCONTEL sono soggetti a copyright.

Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Associazione SERCONTEL è vietato.

La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

**SerConTel**  
.it

**Associazione Ser.Con.Tel.** - Viale San Concordio, 738 - 55100 Lucca (LU) - C.F. e P.IVA 02372220463  
web: [www.sercontel.it](http://www.sercontel.it) mail: [info@sercontel.it](mailto:info@sercontel.it)

## Flash di stampa



<p>Novità per le famiglie dalla legge di Bilancio 2023</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 05.12.2022</p>	<p>Alcune misure previste per le famiglie dalla Legge di Bilancio 2023:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Il disegno di legge di bilancio aumenta del 50% l'importo dell'assegno unico;</li> <li>• Spostato al 31.12.2023 la data ultima per beneficiare del fondo Gasparrini;</li> <li>• Per i giovani che intendono acquistare la prima casa, viene prolungato di 12 mesi l'esenzione da imposte;</li> <li>• Nuove misure previste per i beneficiari dello sconto in bollette su luce e gas;</li> <li>• Iva ridotta su prodotti per la prima infanzia.</li> </ul>
<p>Tassazione criptovalute</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 05.12.2022</p>	<p>Viene proposta la tassazione delle persone fisiche, che non agiscono in regime d'impresa, tramite l'inserimento nell'art. 67, c. 1 del D.P.R. 917/1986, di una nuova lettera c-sexies, in base alla quale costituiscono redditi diversi le plusvalenze ed i proventi non inferiori complessivamente a euro 2.000 nel periodo d'imposta, derivanti dalle cripto-attività comunque denominate, non rilevando fiscalmente la permuta di cripto-attività aventi medesime caratteristiche e funzioni.</p>
<p>Criptovalute nel modello Redditi</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 05.12.2022</p>	<p>Il disegno di legge di Bilancio 2023 prevede che le cripto-attività devono essere indicate in modo obbligatorio nel quadro RW del modello Redditi.</p>
<p>Operazioni agevolate</p>	<p>IL SOLE 24 ORE 05.12.2022</p>	<p>Il disegno di legge di Bilancio 2023 ripropone molte opportunità di agevolazione apprezzate in passato dai contribuenti, tra cui l'estromissione dell'immobile da parte dell'imprenditore individuale, affrancamento di valore dei terreni e delle partecipazioni non quotate, assegnazione dei beni ai soci,</p>

		trasformazione in società semplice.
Fuori dalla definizione le liti con Entrate-Riscossione e Dogane	IL SOLE 24 ORE 06.12.2022	L'art. 43 del disegno di legge di Bilancio 2023 non consente di definire le controversie pendenti con l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, Dogane ed enti locali dalla definizione (restano, invece, in dubbio se rientrano gli atti di mera liquidazione), in quanto la norma fa riferimento alle controversie pendenti esclusivamente con l'Agenzia delle Entrate.
Rateizzazione bollette alternativa a crediti d'imposta energia	ITALIA OGGI 06.12.2022	Per le imprese intestatarie di utenze collocate in Italia è possibile rateizzare i corrispettivi dovuti per la fornitura di energia elettrica e gas naturale, agevolazione introdotta con il D.L. 176/2022, è per espressa previsione normativa alternativa alla fruizione dei crediti d'imposta di cui all'art. 1 D.L. 176/2022 e all'art. 1 D.L. 144/2022 ovvero dei crediti d'imposta concessi per il 4° trimestre 2022.
Bonus facciate e barriere architettoniche	IL SOLE 24 ORE 06.12.2022	In assenza di interventi nella legge di Bilancio 2023, i contribuenti non potranno più beneficiare del bonus facciate nel 2023. Per questo motivo entro il 31.12.2022, dovranno essere effettuati tutti i pagamenti per mantenere la detrazione al 60%. Allo stesso modo, dal 2023, non sarà più accessibile il bonus barriere architettoniche al 75% anche se gli interventi saranno agevolabili con il superbonus al 90%, ma solamente come interventi trainati.
Download del fascicolo processuale	ITALIA OGGI 07.12.2022	Gli utenti del processo tributario telematico posso accedere nell'area riservata per poter fare il download del fascicolo processuale. Una volta effettuata la richiesta, il sistema genera un file in formato zip che conserva per 15 giorni, oltre i quali è necessario ripetere la richiesta per scaricare nuovamente il fascicolo.
Superbonus 110%	IL SOLE 24 ORE 08.12.2022	È possibile una mini-proroga delle comunicazioni di inizio lavori asseverati

		(Cilas) al 31.12.2022, con previsione di un regime più severo delle responsabilità degli amministratori di condominio per evitare elusioni sulla scadenza del 24.11.2022 per adottare le delibere dei lavori: con la dichiarazione di falso scatterà il reato.
<b>Definizione agevolata degli accertamenti (Legge di Bilancio 2023)</b>	IL SOLE 24 ORE 09.12.2022  ITALIA OGGI 09.12.2022	La definizione degli atti di accertamento con adesione si effettua con il pagamento delle sanzioni ridotto a 1/8, oltre interessi e imposta, mentre per regolarizzare le rate non versate riferite agli istituti deflattivi già perfezionati in passato è sufficiente versare la sola differenza di imposte, senza alcuna maggiorazione.
<b>Controlli del fisco sui conti correnti</b>	ITALIA OGGI 09.12.2022	Dal 2023 la cooperazione amministrativa degli Stati membri UE includerà una serie di controlli su conti correnti accreditati e nuovi obblighi per i gestori di software, siti web. Questo quanto previsto dalla direttiva UE 2021/514 del Consiglio cosiddetta DAC 7.
<b>Trasmissione dati spese sanitarie da parte dei negozi di ottica</b>	IL SOLE 24 ORE 10.12.2022	Un decreto del Ministero dell'Economia del 28.11.2022 prevede che dovranno inviare i dati al sistema Tessera sanitaria tutti i soggetti registrati in Anagrafe tributaria con codice attività anche secondario 47.78.20 commercio al dettaglio di materiale per ottica e fotografia.
<b>Saldo IMU</b>	IL SOLE 24 ORE 12.12.2022	Entro il 16.12.2022 i proprietari di immobili devono versare il saldo IMU ai Comuni e per i fabbricati produttivi all'erario. Tra le novità di maggiore rilievo per i contribuenti è data dalla sentenza 209/2022 della Corte Costituzionale secondo la quale i coniugi con residenza e dimora in case diverse hanno diritto alla doppia esenzione per l'abitazione principale. È confermata l'esenzione per gli anni 2021 e 2022 per cinema e teatri che dunque evitano anche il prossimo saldo. L'esenzione spetta a patto che i proprietari dello stabile siano anche i gestori dell'attività.
<b>Regime forfettario</b>	IL SOLE 24 ORE 12.12.2022	Il disegno di legge di Bilancio 2023 all'esame delle commissioni della Camera,

introduce l'innalzamento della soglia dei ricavi o compensi a euro 85.000 per accedere al regime forfettario facendo scattare i calcoli di convenienza dei contribuenti che devono decidere se rientrarsi per l'anno 2023.

Tassazioni pensioni svizzere

IL SOLE 24 ORE  
12.12.2022

Dovrebbe essere prevista nella legge di Bilancio 2023 la tassazione al 5% delle somme corrisposte da parte dell'assicurazione invalidità, vecchiaia e superstiti svizzera e dalla gestione della previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità svizzera a soggetti residenti in Italia, anche senza l'intervento di intermediari italiani, superando così l'attuale norma.

Plusvalenze per cessioni di partecipazioni con immobili in Italia

IL SOLE 24 ORE  
12.12.2022

La legge di Bilancio dovrebbe prevedere che siano da considerare prodotti in Italia e imponibili in capo ai non residenti, i redditi diversi derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società non residenti il cui valore derivi da beni immobili situati in Italia.

## L'Agenzia interpreta



<p>Fattura valide in caso di sconto non perfezionato</p>	<p>INTERPELLO N. 581 DEL 05.12.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che la fattura che riporta uno sconto poi non esercitato è valida, in quanto non ricorre nessuno presupposto tra quelli previsti dall'art. 26 D.P.R. 633/1972 per l'emissione di una nota di credito a storno; pertanto, la fattura è corretta e non deve essere riemessa.</p>
<p>Distribuzione dividendi deliberati entro il 31.12.2022</p>	<p>PRINCIPIO DI DIRITTO N. 3 DEL 06.12.2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con il principio di diritto e rispetto a quanto riportato nella risposta a interpello n. 454/2022, afferma che il regime transitorio si applica agli utili prodotti in esercizi anteriori a quello di prima applicazione del nuovo regime, a condizione che la relativa distribuzione sia stata approvata con delibera assembleare adottata entro il 31.12.2022, indipendentemente dal fatto che l'effettivo pagamento avvenga in data successiva.</p>
<p>Cessione bonus energetici di ottobre-novembre 2022</p>	<p>PROVVEDIMENTO N. 450517/2022</p>	<p>L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha aggiornato modello, istruzioni e software di comunicazione per la cessione dei crediti d'imposta per bonus energetici relativi al bimestre ottobre-novembre 2022. Con questo intervento, le cessioni possono avvenire dal 6.12.2022 al 21.06.2023, con termine al 30.06.2023 per l'utilizzo in F24 come disposto dal decreto Aiuti-quater. Per quanto riguarda infine le cessioni dei crediti del 1° e 2° trimestre la scadenza è sempre il 21.12.2022.</p>
<p>Superbonus 110% cancello apribile e colonnine ricarica</p>	<p>INTERPELLO N. 585/2022</p>	<p>Un cancello o una barriera apribile è sufficiente a sbloccare il superbonus trainato per le colonnine di ricarica dei veicoli elettrici.</p>

## Il Giudice ha sentenziato



<p><b>Valore catastale del terreno agricolo destinato al fotovoltaico</b></p>	<p>CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DELL'EMILIA ROMAGNA N. 1195/2022</p>	<p>La Corte di Giustizia Tributaria ha sancito che la volontà dell'acquirente di destinare l'area all'installazione di un impianto fotovoltaico non ne modifica la natura agricola. In questo modo, se viene rispettato il parametro catastale, non è possibile rettificare il valore.</p>
<p><b>Sanzioni per irregolarità nella presentazione della dichiarazione</b></p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 35612/2022</p>	<p>La Cassazione ha chiarito che, in tema di sanzioni amministrative tributarie, l'esimente di cui all'art. 6, c. 3 D.Lgs. 472/1997 si applica in caso di inadempimento al pagamento di un tributo imputabile esclusivamente a un soggetto terzo (in genere l'intermediario), a condizione che il contribuente abbia adempiuto all'obbligo di denuncia all'autorità giudiziaria e non abbia tenuto una condotta colpevole ai sensi dell'art. 5, c. 1 D.Lgs. 472/1997, nemmeno sotto il profilo della culpa in vigilando.</p>
<p><b>Pignoramento della pensione</b></p>	<p>CORTE DI CASSAZIONE N. 33838/2022</p>	<p>La Cassazione ha sancito che il possibile pignoramento della pensione integra l'interesse ad agire contro le cartelle esattoriali che sono presenti nell'estratto di ruolo, come previsto dall'art.12, c. 4-bis Dpr 602/1973, introdotto dall'art. 3-bis D.L. 146/2021.</p>
<p><b>Triangolazioni comunitarie e inversione contabile</b></p>	<p>CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA SENTENZA N. 8/12/2022 CAUSA C-247/21</p>	<p>Per applicare la disciplina semplificata prevista per le triangolazioni comunitarie è indispensabile che l'acquirente finale sia correttamente designato come debitore dell'Iva riportando nella fattura la dicitura "inversione contabile" mentre non è idonea l'indicazione "triangolazione comunitaria esente". Tale violazione non è rimediabile attraverso una fattura rettificativa con la conseguenza che l'acquirente intermedio è tenuto ad assolvere l'imposta sull'acquisto intracomunitario.</p>
<p><b>Contestazione per</b></p>	<p>C.T.P. DI</p>	<p>La Commissione tributaria provinciale di Padova ha ribadito il consolidato principio</p>

---

eccessiva onerosità  
del costo delle  
materie prime

PADOVA  
SENTENZA  
N. 309/2/2022

secondo cui in caso di contestazione per presunta eccessiva onerosità del costo della materia prima il disconoscimento dell'inerenza operato dall'Agenzia delle Entrate è legittimo solo se il giudizio è in chiave qualitativa e non quantitativa.

---

## In breve

### Dietrofront dell’Agenzia delle Entrate sugli utili prodotti fino al 2017 e l’applicazione del “regime transitorio”

Di Francesco Costa

Il Legislatore con una specifica disposizione transitoria contenuta nell’art. 1, c. 1006 Legge n. 205/2017 ha previsto una deroga alla generale regola di equiparazione della tassazione degli utili/dividendi e delle plusvalenze da partecipazioni qualificate detenute in società/enti soggetti IRES da persone fisiche “private” quindi non in regime d’impresa, a quella prevista per le partecipazioni non qualificate, con assoggettamento alla ritenuta a titolo d’imposta sostitutiva del 26%. Pertanto gli utili prodotti fino al 2017 deliberati dall’1.1.2018 al 31.12.2022 a soci persone fisiche “private”, che detengono partecipazioni qualificate concorrono alla formazione del reddito complessivo in base ad una specifica percentuale differenziata a seconda dell’anno di formazione dell’utile come da riepilogo qui sotto.

40%	per gli utili prodotti fino all’esercizio in corso al 31.12.2007
49,72%	per gli utili prodotti dall’esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2007 e fino all’esercizio in corso al 31.12.2016
58,14%	per gli utili prodotti dall’esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016 e fino all’esercizio in corso al 31.12.2017

Si ricorda che tale previsione come da chiarimento dell’Agenzia delle Entrate nella risoluzione 6.6.2019, n. 56/E opera anche per gli utili prodotti fino al 2017 la cui distribuzione è stata deliberata entro il 31.12.2017, pagati o meglio dire incassati dal 2018.

In riferimento all’applicazione del regime transitorio l’Agenzia ha assunto un orientamento interpretativo altalenante. Nello specifico il primo orientamento fornito dalla Risoluzione n. 56/E nella quale era stato specificato che: “alle distribuzioni di utili maturati fino all’esercizio in corso al 31 dicembre 2017 la cui delibera di distribuzione sia approvata tra il 1° gennaio 2022 continua ad applicarsi la previgente disciplina”.

Successivamente l’Agenzia delle Entrate con la risposta n. 454 ha fornito una interpretazione restrittiva della predetta disposizione transitoria evidenziando che: “il

regime transitorio... deriva dalla volontà del legislatore di salvaguardare, per un periodo di tempo limitato (1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022), il regime fiscale degli utili formati in periodi d'imposta precedenti rispetto all'introduzione del nuovo regime fiscale. In altri termini, l'individuazione normativa dell'arco temporale di vigenza del regime transitorio e l'applicazione del ... principio di cassa, porta a ritenere che per i dividendi percepiti a partire dal 1° gennaio 2023 relativi a partecipazioni qualificate si applica la ritenuta a titolo imposta o l'imposta sostitutiva nella misura del 26 per cento".

In base a questa precisazione, le riserve di utili pregresse costituite con utili prodotti fino al 2017 distribuite dall'1.1.2023 a favore di soci titolari di partecipazioni qualificate, ancorché deliberate entro il 31.12.2022 non andrebbero potuto beneficiare del "vecchio" regime e avrebbero dovuto essere assoggettate alla ritenuta a titolo d'imposta del 26%.

Con il Principio di Diritto n. 3 l'Agenzia ha affermato che: "il regime transitorio si applica agli utili prodotti in esercizi anteriori a quello di prima applicazione del nuovo regime a condizione che la relativa distribuzione sia stata validamente approvata con delibera assembleare adottata entro il 31 dicembre 2022, indipendentemente dal fatto che l'effettivo pagamento avvenga in data successiva".

Con questa nuova interpretazione l'Agenzia delle Entrate ha ribadito quanto affermato dalla Risoluzione n. 56/E. Con il nuovo orientamento la tassazione degli utili relativi ad una partecipazione qualificata in capo ad una persona fisica privata risulta riassumibile come segue.

<b>Utili prodotti</b>	<b>Delibera</b>	<b>Pagamento</b>	<b>Modalità tassazione</b>
Fino al 2007	Entro il 2017	Dal 2017	Concorrenza al reddito complessivo 40%
	Dal 2018 al 2022	Dal 2018	Concorrenza al reddito complessivo 40%
	Dal 2023	Dal 2023	Ritenuta d'imposta 26%
Dal 2008 al 2016	Entro il 2017	Dal 2017	Concorrenza al reddito complessivo 49,72%
	Dal 2018 al 2022	Dal 2018	Concorrenza al reddito complessivo 49,72%
	Dal 2023	Dal 2023	Ritenuta d'imposta 26%

Nel 2017	Dal 2018 al 2022	Dal 2018	Concorrenza al reddito complessivo 58,14%
	Dal 2023	Dal 2023	Ritenuta d'imposta 26%
Dal 2018	Dal 2019	Dal 2019	Ritenuta d'imposta 26%

Al fine di consentire ai soci qualificati di beneficiare del “vecchio” regime di tassazione entro il 31.12.2022 è sufficiente deliberare la distribuzione delle riserve di utili pregressi, senza la necessità di procedere anche al relativo pagamento.

## Canoni concordati con riduzione automatica dell'aliquota IMU

di Francesco Costa

L'aliquota IMU è deliberata dai singoli Comuni ed è ridotta automaticamente del 25% se l'immobile abitativo è stato locato con un contratto a "canone concordato" ai sensi della L. 9 dicembre 1998 n. 431. Questa agevolazione, è stata individuata a partire dal 2020 dal comma 760 art. 1 della L. 160/2019, opera in maniera automatica a prescindere dalla singola delibera comunale che, eventualmente, può prevedere ulteriori riduzioni.

L'agevolazione citata si applica ai contratti, ex art. 2 comma 3 della L. 431/98, finalizzati a soddisfare le esigenze abitative durature del conduttore e redatti in conformità alle pattuizioni e alle bozze previste negli accordi territoriali conclusi tra le associazioni rappresentative delle categorie della proprietà edilizia e dei conduttori. Il canone non può superare i valori prefissati negli accordi stessi e la durata minima non può essere inferiore a tre anni con una proroga di due anni in due anni salvo che le parti non si accordino sul rinnovo del contratto.

Questa agevolazione si applica anche ai contratti di locazione di natura transitoria di cui all'art. 5 comma 1 della L. 431/98 e a quelli stipulati, ex art. 5 comma 2 L. 431/98, con studenti universitari. I primi, di durata compresa tra uno e 18 mesi, servono per soddisfare le esigenze abitative transitorie di carattere oggettivo del locatore o del conduttore e anche in questo caso devono rispettare i limiti di canone, le pattuizioni e la forma indicati negli accordi territoriali. I secondi, previsti nei comuni sede di università o di corsi universitari distaccati e nei Comuni limitrofi, possono essere stipulati, ai sensi dell'art. 3 del DM 16 gennaio 2017, solo con studenti universitari residenti in un Comune diverso da quello del corso di laurea. In questo caso occorre rispettare i limiti di canone, le pattuizioni e la forma indicati negli accordi territoriali stipulati dai singoli Comuni. La durata del contratto, in questo caso, non può essere inferiore a sei mesi o superiore a tre anni.

Oltre a questa riduzione *ex lege* i Comuni possono, ai sensi dell'art. 2 comma 4 della L. 431/98, prevedere ulteriori aliquote più favorevoli per gli immobili concessi in locazione, alle condizioni definite negli accordi locali, a titolo di abitazione principale.

Come indicato nella risoluzione n. 31/2018 dell'Agenzia delle Entrate, l'attestazione, costituisce elemento necessario ai fini del riconoscimento delle agevolazioni fiscali e quindi risulta obbligatoria anche per beneficiare della riduzione dell'aliquota ai fini IMU

con riferimento ai contratti redatti sulla base di accordi territoriali che abbiano recepito il DM 16 gennaio 2017. La stessa, in base all'art. 7 del DL 21 giugno 2022 n. 73, una volta rilasciata può essere fatta valere per tutti i contratti di locazione successivi purché non muti il contenuto del contratto e le caratteristiche del fabbricato.

Diversamente l'attestazione non risulta necessaria per i contratti di locazione aventi a oggetto abitazioni site in Comuni che non abbiano adeguato i propri accordi territoriali alle disposizioni del DM 16 gennaio 2017, per i quali continuano ad applicarsi le disposizioni del DM 30 dicembre 2002, oppure per quei contratti sottoscritti antecedentemente all'adeguamento degli accordi territoriali anche se oggetto di successive proroghe.

Infine, ai sensi delle istruzioni allegate al DM 29 luglio 2022 che hanno approvato la dichiarazione IMU, "per le abitazioni locate a canone concordato di cui alla legge n. 431 del 1998, per le quali l'imposta, determinata applicando l'aliquota stabilita dal comune ai sensi del comma 754 dell'art. 1 della legge n. 160 del 2019, è ridotta al 75 per cento, è venuto meno l'obbligo dichiarativo dal momento che ormai i comuni sono in possesso delle informazioni necessarie per verificare il corretto adempimento dell'imposta da parte del contribuente", tramite Puntofisco.

# L'Approfondimento – 1

## **Imprese in regime di contabilità ordinaria – il riporto delle perdite fiscali – prima parte**

---

di *Alessandro Marcolla*

### **Premessa**

È noto come la disciplina fiscale delle perdite abbia subito nel recente passato una serie di rilevanti modifiche che hanno interessato dapprima i soggetti IRES e da ultimo gli imprenditori individuali e le società di persone.

Per effetto delle modifiche introdotte la disciplina appare ora chiara e lineare non presentando più le distorsioni del passato. Ad oggi, infatti, a tutti i soggetti, siano essi in contabilità ordinaria o semplificata, sono applicabili le stesse regole limitative del riporto delle perdite.

Di seguito, circoscriveremo, però, la nostra analisi alle sole imprese in contabilità ordinaria, tralasciando per il momento le imprese in contabilità semplificata.

### **L'evoluzione delle regole per il riporto delle perdite fiscali**

La normativa sull'utilizzo delle perdite fiscali ha avuto una radicale revisione con l'emanazione del DL n. 98/2011.

Il vecchio impianto normativo contenuto nella previgente versione dell'art. 84 TUIR consentiva, infatti, la compensazione delle perdite:

- generate in un determinato periodo d'imposta con i redditi realizzati nei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quinto e per l'intero importo che trovava capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi;
- realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalle imprese di nuova costituzione con le medesime regole sopra riportate, ma senza alcun vincolo temporale.

Dopo aver brevemente riepilogato le vecchie regole di utilizzo delle perdite passiamo ad esaminare il nuovo sistema normativo osservando per prima cosa come nella Relazione illustrativa al DL n. 98/2011 sia stato ben evidenziato che il

Legislatore con l'art. 9 del citato decreto è intervenuto per dare **“un sostegno alle imprese che, uscendo da una crisi economico finanziaria senza precedenti, si trovino ad avere ingenti volumi di perdite pregresse che potrebbero non essere utilizzabili nell'arco di un quinquennio”**.

In questi termini, quindi, deve essere letta la modifica normativa che ha soppresso il limite temporale del quinquennio entro il quale poter utilizzare le perdite per ridurre i redditi dei successivi periodi d'imposta.

Sempre su questo punto riportiamo anche le considerazioni fatte da Assonime nella circolare n. 33/2011, dove è stato precisato che uno degli obiettivi della rinnovata disciplina sulle perdite fiscali è quello della **“stabilizzazione del gettito, mediante l'introduzione di un meccanismo che esclude dalla compensazione una quota parte (20%) del reddito di periodo che rimane, pertanto, assoggettata a imposizione pur in presenza di perdite pregresse capienti”**.

Ebbene, tenendo conto di queste esigenze la nuova versione dell'art. 84, comma 1 del TUIR<sup>1</sup> prevede, infatti, che le società di capitali, gli enti commerciali e le stabili organizzazioni di imprese non residenti possano utilizzare le perdite maturate in un periodo d'imposta per ridurre il reddito prodotto nei successivi periodi d'imposta:

- senza limiti di tempo;
- in misura non superiore all'80% del reddito imponibile di ciascun periodo d'imposta successivo;
- per l'intero importo che trova capienza in detto ammontare.

---

<sup>1</sup> L'art. 84, primo comma del TUIR afferma che: “La perdita di un periodo d'imposta, determinata con le stesse norme valevoli per la determinazione del reddito, può essere computata in diminuzione del reddito dei periodi d'imposta successivi in misura non superiore all'ottanta per cento del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile la perdita è riportabile per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti. La perdita è diminuita dei proventi esenti dall'imposta diversi da quelli di cui all'art. 87, per la parte del loro ammontare che eccede i componenti negativi non dedotti ai sensi dell'art. 109, comma 5. Detta differenza potrà tuttavia essere computata in diminuzione del reddito complessivo in misura tale che l'imposta corrispondente al reddito imponibile risulti compensata da eventuali crediti di imposta, ritenute alla fonte a titolo di acconto, versamenti in acconto, e dalle eccedenze di cui all'art. 80”.

Si può facilmente notare che nonostante l'equiparazione sotto il profilo temporale con le perdite generate nei primi tre periodi di attività, di cui all'art. 84, comma 2 del TUIR<sup>2</sup>, le due tipologie di perdite sono regolamentate differentemente sul piano della compensazione.

Più precisamente, alle perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta non si applica il limite di compensabilità dell'80% stabilito, invece, per le perdite maturate nei periodi d'imposta successivi al terzo.

È bene ricordare, tuttavia, che la previsione di maggior favore prevista per le perdite dei primi tre anni di attività opera esclusivamente se l'impresa inizia una nuova attività produttiva.

Per questi motivi risultano escluse dalla deroga:

- le perdite fiscali riportate in capo a un soggetto di nuova costituzione che ha acquisito un'attività preesistente. Si pensi ad esempio al caso del conferimento d'azienda o dell'affitto d'azienda;
- le perdite fiscali riportabili a seguito di operazioni straordinarie, quali fusioni o scissioni, ovvero situazioni in cui il soggetto avente causa subentra a titolo successorio nella posizione del dante causa. Ecco che in questi casi i primi tre periodi di riporto delle perdite devono essere conteggiati dalla data di costituzione del dante causa.

### **La priorità nell'utilizzo delle perdite**

In merito alla priorità nell'utilizzo delle perdite ordinarie e di quelle prodotte nei primi tre anni di attività rileviamo che subito dopo l'introduzione delle modifiche erano sorti alcuni dubbi circa la corretta applicazione delle nuove regole.

In particolare, era emerso che, diversamente dal previgente regime, in forza del quale era necessario scomputare per prime le perdite che avevano una scadenza

---

<sup>2</sup> L'art. 84, comma 2 del TUIR stabilisce che: "Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione possono, con le modalità previste al comma 1, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi entro il limite del reddito imponibile di ciascuno di essi e per l'intero importo che trova capienza nel reddito imponibile di ciascuno di essi a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva".

temporale, con il nuovo sistema non era chiaro se le imprese potessero o dovessero consumare in via prioritaria le perdite realizzate nei primi tre anni.

Nell'incertezza e al fine di evitare possibili contenziosi futuri con il Fisco le imprese quasi certamente avrebbero scelto la strada che garantiva la maggior tranquillità, ovvero:

- utilizzare per prime le perdite prodotte nei primi tre anni di attività, che consentivano di abbattere il reddito integralmente;
- utilizzare le perdite ordinarie solo dopo aver consumato le perdite dei primi tre anni.

Questo se non fosse intervenuto l'Ufficio a sciogliere ogni dubbio con il documento di prassi n. 25/E/2012 e chiarendo che ***“La disposizione in commento non stabilisce alcun ordine di priorità nell'utilizzo qualora il contribuente disponga di perdite pregresse in parte riferibili ai primi 3 periodi d'imposta e in parte ai successivi”, “In assenza di regole al riguardo, si ritiene che il contribuente abbia la facoltà (e non l'obbligo) di utilizzare prioritariamente le perdite relative ai primi 3 periodi d'imposta potendo, in alternativa, scegliere di impiegare dapprima quelle maturate negli esercizi successivi. A prescindere dalla scelta operata, si è dell'avviso che, in linea con il dato normativo che, ai fini del calcolo del limite forfetario dell'80%, fa esplicito riferimento “al reddito imponibile”, il predetto limite vada calcolato sul reddito al lordo e non al netto delle perdite relative ai prime 3 periodi d'imposta. In ogni caso le perdite devono essere complessivamente utilizzate fino a concorrenza del reddito imponibile”.***

Ecco che dal tenore di questa risposta deriva la discrezionalità concessa al contribuente di scegliere quale tipologia di perdite consumare per prime.

Ad ogni modo, si ricorda che ai fini del calcolo del limite dell'80% si deve prendere a riferimento il reddito al lordo e non al netto delle perdite relative ai primi tre periodi d'imposta.

Pertanto, la miglior scelta per il contribuente è quella di utilizzare in via prioritaria le perdite ordinarie e non le perdite dei primi tre anni che sono da utilizzare più convenientemente in seconda battuta.

Ai fini di una migliore comprensione proponiamo il seguente esempio.

### **Esempio 1**

La Jolly Roger Srl ha realizzato:

- nei primi tre anni di attività perdite per € 1.600,00;
- perdite nei successivi esercizi per € 1.800,00;
- un reddito nel periodo d'imposta di riferimento pari a € 2.200,00.

Con questi dati la Jolly Roger Srl può:

- compensare l'intero importo delle perdite maturate nei primi tre anni di attività € 1.600,00, dimodoché il reddito residuo risulti pari a € 600,00 ( $2.200 - 1.600$ ).

Utilizzare successivamente l'ulteriore ammontare di € 160,00 delle perdite ordinarie, dato dalla differenza tra ( $2.200 \times 80\% - € 1.600,00 = 1.760 - 1.600$ ).

In definitiva, il reddito imponibile dopo questo secondo utilizzo risulta pari a € 440,00.

Si ricorda, infatti, che ai fini del calcolo del limite forfetario dell'80% si deve tener conto del reddito imponibile inteso come reddito al lordo delle perdite riferite ai primi tre periodi d'imposta;

- compensare il reddito utilizzando le perdite normali per un importo pari a € 1.760,00 ( $2.200 \times 80\%$ ), dimodoché il reddito residuo risulti pari a € 440,00 ( $2.200 - 1.760$ ).

Utilizzare in seconda battuta le perdite prodotte nei primi tre periodi d'imposta per abbattere integralmente il reddito che alla fine risulterà pari a zero ( $440 - 440$ ).

Non servono particolari doti per capire che la situazione preferibile sia la seconda, perché consente al contribuente non solo di azzerare il reddito imponibile ma anche di adeguarsi all'indirizzo dell'Ufficio.

### **La decorrenza delle nuove regole**

È bene ricordare che il nuovo regime di utilizzo delle perdite previsto per le società di capitali, gli enti commerciali e le stabili organizzazioni di soggetti non residenti è applicabile dal periodo d'imposta in corso al 6.7.2011, ovvero dalla data di entrata in vigore del DL n. 98/2011.

Di conseguenza, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare il nuovo sistema avrebbe dovuto esplicitare i suoi effetti nell'anno di determinazione del reddito imponibile del 2011.

Diversamente, invece, il regime ha avuto efficacia anche per le perdite fiscali pregresse, potenzialmente riportabili alla data di entrata in vigore della nuova disciplina.

In pratica, quindi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare risultavano riportabili anche le perdite maturate nei periodi d'imposta 2006-2007-2008-2009-2010.

Come riportato nella circolare n. 53/E/2011 questa scelta, a parere dell'Amministrazione Finanziaria ***“risponde a ragioni di ordine logico-sistematico e appare coerente con le finalità dell'intervento normativo finalizzato a semplificare il sistema evitando la gestione di un doppio binario in relazione alle perdite maturate in vigenza dell'art. 84 ante e post modifica”***.

### **Le imprese IRPEF in contabilità ordinaria**

Tramite la Legge di Bilancio 2019 il Legislatore con i commi da 23 a 26 è intervenuto sull'art. 8 del TUIR modificando il regime delle perdite fiscali dei soggetti IRPEF con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2017.

Pertanto, già dal periodo d'imposta 2018 il nuovo regime risultava applicabile.

Dal punto di visto operativo le modifiche apportate sono state di grande impatto, perché hanno riguardato la generalità delle imprese IRPEF, comprendendo sia gli imprenditori individuali, che le società di persone di natura commerciale (Snc e Sas).

### La disciplina ante Legge n. 145/2018

Evidenziamo, anzitutto, che il vecchio testo dell'art. 8 del TUIR<sup>3</sup> prevedeva regole differenti a seconda del regime contabile, ordinario o semplificato, scelto dall'impresa.

In particolare, le perdite generate dalle imprese in contabilità ordinaria potevano essere compensate:

- nell'esercizio stesso in cui erano maturate con redditi di pari categoria, ovvero con redditi d'impresa, cosiddetta "**compensazione verticale**";
- a prescindere dal fatto che i redditi d'impresa fossero a loro volta riconducibili ad un regime di contabilità semplificata o ordinaria.

Nel caso, poi, fosse residuata una eccedenza questa poteva essere:

- riportata negli anni successivi, ma non oltre il quinto; e
- utilizzata per ridurre i relativi redditi d'impresa emergenti.

Tuttavia, da questa regola restavano escluse le perdite realizzate nei primi tre anni di attività che potevano essere riportate illimitatamente nel tempo.

---

<sup>3</sup> L'art. 8 del TUIR, ante riforma, prevedeva che "1. Il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'art. 66 e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni. Non concorrono a formare il reddito complessivo dei percipienti i compensi non ammessi in deduzione ai sensi dell'art. 60.

2. Le perdite delle società in nome collettivo ed in accomandita semplice di cui all'art. 5, nonché quelle delle società semplici e delle associazioni di cui allo stesso articolo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, si sottraggono per ciascun socio o associato nella proporzione stabilita dall'articolo 5. Per le perdite della società in accomandita semplice che eccedono l'ammontare del capitale sociale la presente disposizione si applica nei soli confronti dei soci accomandatari.

3. Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice sono computate in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nei periodi di imposta e per la differenza nei successivi, ma non oltre il quinto, per l'intero importo che trova capienza in essi. La presente disposizione non si applica per le perdite determinate a norma dell'art. 66. Si applicano le disposizioni dell'art. 84, comma 2, e, limitatamente alle società in nome collettivo ed in accomandita semplice, quelle di cui al comma 3 del medesimo art 84".

Facciamo notare che con la vecchia disciplina le imprese, in presenza di un reddito imponibile, non potevano scegliere di non utilizzare una perdita o di utilizzarla parzialmente al fine di rimandarne l'utilizzo ai successivi periodi d'imposta.

Il mancato totale/parziale utilizzo della perdita inibiva, infatti, la futura compensazione.

Questa regola, applicabile talaltro anche alle perdite d'impresa prodotte nello stesso periodo di realizzo dei redditi d'impresa, si deduceva dalla ratio dell'art. 8, comma 1 in cui veniva chiaramente stabilito che le perdite dovevano essere utilizzate a riduzione dei redditi d'impresa ***“per l'intero importo che trovava capienza in essi”***.

# L'Approfondimento – 2

## Fatturazione elettronica ed esterometro – prima parte

---

di Federico Camani

### PREMESSA

Con decisione UE 13.12.2021 n. 2251, il Consiglio UE ha autorizzato l'Italia a disporre, fino al 31.12.2024 e per i soggetti passivi Iva residenti o stabiliti nel territorio dello stato, l'obbligo di emissione delle fatture in formato elettronico. L'autorizzazione era già stata concessa con la precedente decisione 16.04.2018 n. 593 che è scaduta il 31.12.2021 e comprendeva, fra i soggetti esclusi (ma ora annoverati, per merito della nuova decisione), i contribuenti in regime forfetario (Legge 190/2014), in regime di vantaggio (Legge 244/2007) e in regime forfetario (Legge 398/91).

E' evidente che il Legislatore, in un'ottica di semplificazione e di lotta all'evasione fiscale, sta cercando di eliminare definitivamente la modalità di emissione cartacea, nella speranza che anche il resto dei paesi Europei riescano a fare parimenti.

Si intende, con questo intervento e quello successivo, approfondire alcuni temi pratici legati alla fatturazione elettronica e all'esterometro.

### AMBITO OGGETTIVO

L'articolo 21, D.P.R. 633/72 definisce "elettronica" la fattura che sia stata emessa o ricevuta in qualsiasi formato elettronico, che renda il documento inalterabile. Come precisato dall'Amministrazione finanziaria, la distinzione principale fra fattura elettronica e fattura cartacea risiede nel fatto che la prima può definirsi tale se viene trasmessa, ricevuta e accettata in formato elettronico, mentre la seconda mantiene inalterate le sue caratteristiche, essendo in origine cartacea (pur potendosi trasformare, con apposito software, in formato elettronico). Si ricorda, altresì, che la fattura elettronica, emessa nei confronti di privati o soggetti passivi Iva (c.d. fattura B2C o B2B), deve essere emessa nel formato XML, così come previsto dal Legislatore.

Quanto all'ambito oggettivo di applicazione, il D.P.R. 633/72 stabilisce che la fattura elettronica debba essere emessa per il tramite del Sistema di Interscambio con riferimento alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate fra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, nonché alle relative variazioni.

In particolare, la fattura elettronica deve essere emessa per le operazioni:

- imponibili Iva;

- relative a cessioni di beni in transito o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale, ai sensi dell'articolo 7-bis, D.P.R. 633/72;
- non imponibili Iva ai sensi degli articoli 8, 8-bis, 9, 38/quarter, 71 e 72, D.P.R. 633/72;
- esenti Iva ai sensi dell'articolo 10, D.P.R. 633/72;
- in regime del margine, ai sensi del D.L. 41/1995;
- in regime speciale, di cui all'articolo 74-ter, D.P.R. 633/72;
- non soggette per mancanza del requisito territoriale, di cui agli articoli da 7 a 7-octies, D.P.R. 633/72.

L'obbligo di fatturazione elettronica, come vedremo meglio in seguito, sussiste anche per le operazioni effettuate in applicazione del regime forfetario, ai sensi della Legge 190/2014, e del regime di vantaggio (c.d. ex minimi), di cui alla Legge 244/2007, per quei contribuenti che hanno realizzato ricavi o compensi, nell'anno d'imposta 2021, superiori a 25.000 euro.

L'obbligo poc'anzi citato vige anche per le operazioni documentate con note di variazione in aumento o diminuzione, ai sensi dell'articolo 26, commi 1 e 2, D.P.R. 633/72.

Tale obbligo non sussiste, invece, per le operazioni poste in essere da soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria (STS), ovvero non tenuti a detto invio e solo per le prestazioni effettuate nei confronti di persone fisiche.

Restano escluse dall'obbligo di fatturazione elettronica le operazioni relative a cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate e/o ricevute nei confronti/da operatori non stabiliti nel territorio dello Stato. Dette operazioni possono essere documentate mediante fattura cartacea, fatta salva la compilazione del nuovo esterometro.

Infine, quanto ai termini di emissione, si ricorda che:

- le fatture immediate devono essere trasmesse al Sistema di Interscambio entro il 12° giorno dall'effettuazione dell'operazione;
- le fatture differite, precedute o seguite da DDT, devono essere trasmesse allo SDI entro il 15° giorno del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Di seguito, una tabella riassuntiva delle due scadenze di trasmissione.

Tipologia di fattura	Termine di invio
----------------------	------------------

Fattura immediata	Entro il 12' giorno dall'effettuazione dell'operazione
Fattura differita	Entro il 15' giorno del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione

## AMBITO SOGGETTIVO

Quanto all'ambito soggettivo di applicazione della fatturazione elettronica, è doveroso ricordare che l'articolo 1, comma 3, D.lgs. 127/2015 prevede l'obbligo di adozione della fatturazione elettronica a tutte le operazioni poste in essere fra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, relativamente alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi.

E' opportuno segnalare che detto obbligo non riguarda solo le operazioni c.d. B2B o "Business to Business" ma anche le operazioni B2C o "Business to Consumer". Inoltre, anche i commercianti al minuto e gli operatori assimilati (p.e. un negozio di abbigliamento), pur certificando i corrispettivi mediante Registratore Telematico, sono tenuti all'emissione della fattura elettronica, laddove richiesta dal consumatore finale.

Restano esclusi da detto obbligo:

- i soggetti che applicano il regime forfetario di cui alla Legge 190/2014;
- i soggetti che applicano il regime di vantaggio (ex minimi) di cui alla Legge 244/2007;
- i soggetti che applicano il regime forfetario "speciale" (p.e. le associazioni sportive dilettantistiche)

che, nell'anno d'imposta 2021, abbiano conseguito ricavi o compensi, ragguagliati ad anno, inferiori o uguali a 25.000 euro. Per detti soggetti il Legislatore ha, infatti, acconsentito la proroga dell'esonero dall'obbligo di emissione della fattura elettronica al 01.01.2024.

Viceversa, per coloro che abbiano totalizzato un volume di ricavi o compensi, nell'anno d'imposta 2021, superiore a 25.000 euro, entra in vigore il nuovo obbligo generalizzato di emissione della fattura elettronica dal 01.07.2022, fermo restando la possibilità di opzionare per tale disciplina riservata anche ai soggetti che pur sotto soglia, avessero deciso di applicarla.

Si ricorda, altresì, che nel conteggio dei ricavi o compensi 2021, si deve tener conto anche degli eventuali passaggi di regime. In particolare, una ditta individuale in contabilità semplificata che voglia transitare nel regime forfetario, determina la soglia di ricavi in base alle somme effettivamente incassate (presunzione assoluta per cassa, le fatture emesse si considerano

incassate e le fatture ricevute si considerano pagate). Tali regole si applicano, altresì, qualora sia un esercente arte o professione a voler transitare per detto regime agevolato. Viceversa, una ditta individuale in contabilità ordinaria che voglia transitare nel regime forfetario determina la soglia di ricavi in base a quelli effettivamente incassati secondo il principio di competenza.

Quanto invece ad un esercente arte o professione in contabilità ordinaria, è utile precisare che, in caso di passaggio di regime, al fine di determinare la soglia di ricavi o compensi, si deve tener conto di quelli effettivamente incassati, in applicazione del principio di cassa.

Infine, quanto ai soggetti che hanno iniziato l'attività in corso d'anno o che la iniziano dopo il 01.07.2022, pur non essendoci una presa di posizione ufficiale da parte dell'Amministrazione finanziaria, essi dovranno attendere l'obbligo generalizzato a decorrere dal 01.01.2024.

Sono, tuttavia, esclusi da detto obbligo:

- i soggetti identificati direttamente in Italia, ai sensi dell'articolo 35, D.P.R. 633/72);
- i soggetti che hanno nominato un rappresentante fiscale nel territorio dello Stato, ai sensi dell'articolo 17, comma 3, D.P.R. 633/72,

Tali soggetti, infatti, si considerano soggetti esteri (ovvero non residenti o non stabiliti nel territorio dello Stato) in quanto privi di stabile organizzazione in Italia. Nel merito, occorre evidenziare che:

- per stabile organizzazione si intende una sede della propria attività in cui sono svolte le funzioni dell'amministrazione dell'impresa, che generalmente coincide con il luogo in cui sono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa o dove si riunisce la direzione; tuttavia, tale luogo può coincidere con una sede produttiva, amministrativa, direzionale, etc.
- la procedura di identificazione diretta di cui all'articolo 35, D.P.R. 633/72, alternativa a quella di nomina del rappresentante fiscale, può essere adottata solamente dai soggetti passivi Iva residenti in uno Stato membro UE o "con cui sussistono strumenti giuridici che disciplinano la reciproca assistenza in materia di imposizione indiretta". Peraltro, dato che il mero possesso di un numero di identificazione diretta non è sufficiente a determinare l'obbligo di fatturazione elettronica, i soggetti direttamente identificati in Italia mantengono lo status di "soggetti esteri", così come accade per i soggetti che abbiano nominato un rappresentante fiscale nel territorio dello Stato.

## FATTURAZIONE ELETTRONICA CON SAN MARINO

A decorrere dal 01.07.2022 è entrato in vigore il nuovo obbligo generalizzato di emissione della fattura elettronica per tutte le operazioni concernenti cessioni di beni e prestazioni di servizi verso soggetti passivi Iva e soggetti privati residenti o stabiliti nel territorio di San Marino.

Tale disposizione, contrariamente a quanto disposto per i soggetti "nazionali", vale anche per le operazioni realizzate da soggetti identificati direttamente in Italia e da soggetti che abbiano nominato un rappresentante fiscale nel territorio dello Stato italiano.

Tuttavia, la normativa San Marino esclude dall'obbligo di fatturazione elettronica i soggetti passivi residenti, stabiliti o identificati ai fini Iva nel territorio di San Marino, che abbiano conseguito ricavi o compensi, nell'anno d'imposta precedente, non superiori a 100.000 euro. Tali soggetti possono, dunque, continuare a emettere fatture in formato cartaceo, seguendo le disposizioni dettate dalla Legislazione di San Marino.

Vediamo, nei successivi paragrafi, alcuni esempi pratici.

### Esempio 1.

Un soggetto cedente sanmarinese che emetta una fattura cartacea con rivalsa Iva deve:

- redigerla in tre esemplari originali;
- depositarne una copia presso l'Ufficio tributario di San Marino;
- versare l'imposta sul valore aggiunto al medesimo Ufficio;
- trasmettere la fattura timbrata e vidimata dall'Ufficio al cessionario italiano.

Il cessionario italiano potrà, alternativamente:

- integrare elettronicamente il documento pervenuto con il tipo documento "TD28" (nel nuovo formato XML, a partire dal 01.10.2022) e trasmetterlo telematicamente allo SDI, adempiendo così al nuovo esterometro, entro il giorno 12 o 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, a seconda che si tratti rispettivamente di una cessione di beni o di una prestazione di servizi generica;
- integrare il documento con modalità cartacea, fatta salva la compilazione e la conseguente trasmissione dell'esterometro, con le medesime scadenze e modalità previste per l'integrazione elettronica di cui sopra;
- detrarre la relativa imposta, solo dopo aver registrato la fattura nel registro degli acquisti.

Attenzione: il termine di emissione dell'autofattura, relativamente ad un acquisto di beni o ad una prestazione di servizi scade rispettivamente il 12° giorno (beni) e il 15° giorno (servizi generici) del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione. Scadenza da non confondere con

quella legata all'annotazione dell'operazione nel registro delle vendite (15' giorno del mese succ. a quello di effettuazione dell'operazione) o alla trasmissione dell'esterometro (15' giorno del mese successivo a quello di ricezione della fattura).

#### Esempio 2.

Un cedente sanmarinese emette fattura elettronica con rivalsa Iva. Egli deve:

- predisporre e inviare la fattura elettronica con le modalità previste dall'Agenzia delle Entrate, in formato XML;
- trasmetterne una copia all'Ufficio tributario di San Marino, il quale la rende visibile al cessionario via SDI;
- versare l'imposta sul valore aggiunto all'UT, il quale la riversa alla direzione provinciale di Pesaro Urbino;
- attendere la conclusione dei controlli effettuati dall'Ufficio, fra l'Iva indicata in fattura e quella effettivamente versata.

Il cessionario italiano dovrà attendere l'esito positivo dei controlli dall'UT di San Marino e, solo dopo tale momento, potrà registrare la fattura nel registro degli acquisti e detrarre la relativa imposta. Resta inteso che, avendo ricevuto una fattura elettronica dall'estero, il cessionario rimane esonerato dall'obbligo di presentazione dell'esterometro. Resta salva, invece, la possibilità di integrare la fattura ricevuta mediante il tipo documento TD28 oppure con modalità cartacea, sempre entro il giorno 12 o 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, a seconda che si tratti rispettivamente di acquisto di beni o prestazioni di servizi generiche.

#### Esempio 3.

Un cedente sanmarinese emette fattura cartacea senza applicazione dell'Iva. Egli deve:

- emettere la fattura in due esemplari;
- depositarne una copia presso l'Ufficio tributario di San Marino;
- trasmettere la fattura timbrata a secco dall'UT al cessionario italiano.

Una volta ricevuta la fattura, il cessionario italiano dovrà assolvere l'imposta ai sensi dell'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/72 (c.d. "reverse charge esterno") entro il giorno 12 o 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, a seconda si tratti di acquisto di beni o prestazione di servizi. Tale operazione gli consentirà di detrarre la relativa imposta. L'integrazione elettronica con il tipo documento TD17 (autofattura per acquisto di servizi dall'estero) o TD19 (autofattura per acquisto di beni art. 17, co. 2, D.P.R. 633/72) assolve l'obbligo di presentazione dell'esterometro. In caso di integrazione cartacea, resta inteso che deve essere presentato l'esterometro con le scadenze ordinariamente previste.

Esempio 4.

Un cedente sanmarinese emette una fattura elettronica senza applicazione dell'Iva. Egli deve:

- predisporre e inviare la fattura elettronica con le modalità previste dall'Agenzia delle Entrate, in formato XML;
- trasmetterne una copia all'Ufficio tributario di San Marino, il quale la rende visibile al cessionario via SDI.

Il cessionario italiano dovrà:

- attendere il buon esito dei controlli da parte dell'UT di San Marino;
- integrare il documento ricevuto ai sensi dell'articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/72, solo così potrà detrarre la relativa imposta.

L'integrazione può essere eseguita con modalità cartacea o elettronica (vedi esempio n. 2), in quest'ultimo caso emettendo un documento tipo TD17 o TD19. Resta inteso che, avendo ricevuto una fattura elettronica dall'estero, il cessionario rimane esonerato dall'obbligo di presentazione dell'esterometro. L'emissione dell'autofattura segue le ordinarie scadenze già citate nei precedenti esempi.

Di seguito, una tabella di sintesi delle principali scadenze legate agli esempi di cui sopra.

Operazione	Momento di effettuazione	Termine emissione autofattura	Termine annotazione registro vendite	Termine invio dati esterometro
Acquisto UE	Consegna	-	15' giorno mese succ. a quello di ricezione della fattura	15' giorno del mese succ. a quello di ricezione della fattura
	Spedizione			
	Stipula atto			
	Incaso corrispettivo			
Acquisto beni mobili extra-UE	Consegna	12' giorno mese succ.	15' giorno mese succ. a quello di effettuazione operazione	
	Spedizione	a quello di effettuazione operazione		

Acquisto beni immobili extra-UE	Stipula dell'atto	12' giorno mese succ. a quello di effettuazione operazione	
Prestazione di servizi generica extra-UE	Ultimazione della prestazione (incasso corrispettivo)	15' giorno mese succ. a quello di effettuazione operazione	

### LE NOVITA' DEL PROV. 433608 DEL 22.11.2022

Il 22.11.2022 è entrato in vigore il nuovo Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, con cui sono stati implementati i dati e i servizi connessi al sistema di fatturazione elettronica. In particolare, sono state apportate le seguenti migliorie:

- automatizzazione dei processi di controllo relativi ai file delle fatture, dei corrispettivi e dell'elenco B per il calcolo del bollo dovuto;
- messa a disposizione degli operatori dell'intero set di dati che compone il flusso di fatturazione elettronica di interesse, semplificando le attività dei rimborsi spettanti e dei controlli;
- controlli ad hoc, grazie alla collaborazione fra Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza.

In buona sostanza, è stato ribadito che:

- i soggetti passivi Iva possono indicare uno o più canali di trasmissione abitualmente utilizzati per l'invio delle fatture elettroniche allo SDI, inserendo, visualizzando, aggiornando o eliminando le relative informazioni. Se lo SDI rileva una o più trasmissioni avvenute attraverso un canale diverso da quelli dichiarati come canali "abituali", il sistema invia un avviso all'indirizzo PEC indicato in fase di censimento.
- per il recapito della fattura elettronica, l'Agenzia delle Entrate rende disponibile un servizio di registrazione dell'"indirizzo telematico": in esso, può essere registrata la PEC o il codice destinatario. In caso di registrazione avvenuta con successo, le fatture elettroniche sono sempre recapitate all'indirizzo telematico registrato. Nel caso in cui, per cause tecniche non imputabili allo SDI, il recapito non fosse

- possibile, l'Agenzia delle Entrate rende disponibile al cessionario/committente la fattura elettronica nella sua area riservata, comunicando tale informazione anche al soggetto trasmittente;
- in caso di mancata registrazione dell'indirizzo telematico, il soggetto emittente può indicare:
    - il codice destinatario,
    - il codice convenzionale «0000000» e il campo «PEC destinatario»,
    - il solo codice convenzionale «0000000» (solo per consumatori finali privati) qualora non sia stato compilato il campo «idFiscaleIVA» e sia stato compilato solo il campo «CodiceFiscale»,
    - il solo codice convenzionale «0000000» nel caso in cui il soggetto cessionario/committente aderisca al regime di vantaggio (ex minimi) o al regime forfetario,
    - in tutti gli altri casi, l'indicazione del codice convenzionale «0000000» non è errata ed è usufruibile qualora il soggetto cessionario/committente non abbia comunicato il codice SDI ovvero la PEC;
  - il cedente/prestatore può trasmettere allo SDI le fatture elettroniche attraverso un intermediario: il cessionario/committente può ricevere dallo SDI le fatture elettroniche attraverso un intermediario, comunicando al cedente/prestatore "l'indirizzo telematico" (codice destinatario o PEC) dell'intermediario stesso. Infatti, la consultazione e l'acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici è consentita anche agli intermediari individuati dall'articolo 3, co. 3, D.P.R. 322/98, appositamente delegati dal cedente/prestatore o dal cessionario/committente.

# L'Approfondimento – 3

## Gli interpelli dell'Agenzia delle Entrate del mese di novembre

---

di Francesco Burzacchi

### PREMESSA

Si propone di seguito una selezione delle massime degli interpelli elaborati nel mese di NOVEMBRE 2022, dall'Agenzia delle Entrate.

### **INTERPELLO N. 547 DEL 04/11/2022 – SUPERBONUS ED ELIMINAZIONE DI BARRIERE ARCHITETTONICHE**

Il condominio istante che dichiara di essere composto da sei unità residenziali di categoria catastale A/6, intende realizzare sulle parti comuni degli interventi di coibentazione delle superfici opache verticali e orizzontali quali interventi trainanti ai fini del Superbonus. Oltre a quanto detto, il condominio istante vorrebbe installare un ascensore quale intervento trainato, al fine di eliminare le barriere architettoniche. Per installare l'ascensore si rende necessario l'acquisto, di un locale cantina attualmente di proprietà di un solo condòmino per realizzare il vano motore e la fossa di termine corsa inferiore. Date le premesse, il condominio istante chiede di sapere se le spese sopportare dai condòmini, per l'acquisto del suddetto vano cantina, possano considerarsi detraibili per l'intervento descritto in quanto spese connesse all'installazione dell'ascensore. L'Agenzia delle Entrate, riprendendo il contenuto della circolare 23/E del 2022, ricorda come in essa sia stato specificato ai sensi del co. 2, art. 119 del Decreto Rilancio, che al pari degli interventi trainati di efficienza energetica, vi rientrino anche gli interventi finalizzati all'eliminazione delle barriere architettoniche, aventi ad oggetto ascensori e montacarichi e alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di handicap. Nella circolare 23/E del 2022 viene ribadito che le detrazioni spettanti per l'eliminazione delle barriere architettoniche, spettino con riferimento alle spese sostenute per la realizzazione dei lavori sulle parti comuni o sulle singole unità immobiliari quali, ad esempio, la sostituzione di pavimenti, porte, infissi esterni, terminali degli impianti e inoltre, per il rifacimento o l'adeguamento di impianti tecnologici quali servizi igienici,

impianti elettrici, citofonici, impianti di ascensori e per il rifacimento di scale ed ascensori. Pertanto, conclude l'Agenzia delle Entrate, la detrazione spetta con esclusivo riferimento alle spese sostenute per la realizzazione degli specifici interventi e per le spese sostenute che siano strettamente collegate alla realizzazione degli interventi stessi: non possono invece rientrare nell'agevolazione fiscale le spese sostenute per l'acquisto dell'unità immobiliare oggetto dei lavori. Tale esclusione deve ritenersi applicabile anche per l'acquisto del locale cantina necessario per l'installazione dell'ascensore.

### **INTERPELLO N. 554 DEL 07/11/2022 – TRATTAMENTO AI FINI DELLE IMPOSTE INDIRETTE NELLA CESSIONE DI TERRENI CON UNITÀ COLLABENTI**

La società istante illustra di essere proprietaria di un'area su cui insiste un complesso edilizio composto da n. 5 edifici a originaria destinazione alberghiera e originaria categoria catastale D/2, caduti in uno stato di notevole degrado tali da essere attualmente riclassificati nella categoria F/2, in cui risultano tutt'oggi iscritti e attualmente in via di demolizione e ricostruzione nonché conversione urbanistica con destinazione residenziale. La società istante illustra come nei prossimi mesi e, comunque, non oltre il mese di marzo 2023, venderà la proprietà sopra descritta ad un fondo di investimento immobiliare. Il dubbio della società istante riguarda la corretta qualificazione da attribuire alla descritta proprietà: nello specifico se oggetto dell'operazione debbano considerarsi i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria da assoggettare ad IVA per obbligo di legge e alle altre imposte indirette in misura fissa oppure, debbano considerarsi quali vecchi fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, costruiti da più di cinque anni e sui quali negli ultimi cinque anni non sono stati effettuati interventi di ripristino, da assoggettare al regime naturale di esenzione IVA ex art.10, co. 1, n. 8-ter, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. La circolare n. 27/E del 4 agosto 2006, chiarisce che la distinzione tra gli immobili ad uso abitativo e gli immobili strumentali deve essere operata in base al criterio oggettivo della classificazione catastale degli stessi, a prescindere dal loro effettivo utilizzo. La classificazione catastale al momento della cessione è quindi il criterio di riferimento principale, indipendentemente dalla destinazione di fatto, successiva alla vendita. La fattispecie oggetto del presente interpello riguarda un complesso immobiliare, sul quale la società istante ha eseguito parziali interventi di demolizione. L'Agenzia delle Entrate, dalle informazioni fornite dall'istante, desume come attualmente la proprietà sia

censita al catasto nella categoria F/2, unità collabenti, tranne una particella censita come categoria F/1, aree urbane: tali categorie catastali non rientrano in nessuna di quelle per le quali è prevista l'esenzione IVA dai numeri 8-bis) e 8-ter) dell'art. 10 del Decreto IVA. Considerando pertanto l'operazione di vendita imponibile, in virtù del principio di alternatività IVA/Registro di cui all'art. 40, co. 1, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la cessione del complesso sopra descritto debba essere assoggettata all'imposta di registro nella misura fissa di euro 200,00. Nella stessa misura di euro 200,00 sono inoltre dovute l'imposta ipotecaria ai sensi della nota all'art. 1 della Tariffa allegata al D. Lgs 31 ottobre 1990, n. 347 e l'imposta catastale ai sensi dell'art. 10, co. 2, del medesimo TUIC.

### **INTERPELLO N. 556 DEL 09/11/2022 – ESEZIONE DELLA PLUSVALENZA REALIZZATA IN ITALIA DA SOGGETTI RESIDENTI ALL'ESTERO**

L'istante illustra di essere una società di cartolarizzazione costituita in data 9 marzo 2020, il cui consiglio di amministrazione è composto da soggetti con una consolidata esperienza nelle operazioni di investimento in strumenti finanziari conseguita grazie allo svolgimento di attività direttive, manageriali e finanziarie presso diverse società di investimento e fondi di investimento. La società istante dichiara di aver delegato le attività di gestione del portafoglio di investimento, di amministrazione nonché tutta una serie di attività ausiliari quali quella di *due diligence* connesse a potenziali investimenti alla società Alfa, società di capitali che agisce in qualità di rappresentante in nome e per conto dell'istante per le sopra descritte attività. Il 23 novembre 2020, l'istante, dopo aver raccolto capitale da fondi di investimento istituiti in paesi che garantiscono all'Italia un adeguato scambio di informazioni, ha investito nel mercato italiano attraverso la sottoscrizione di titoli emessi dalla società Beta, società di cartolarizzazione italiana costituita ai sensi dell'art. 3 della L. 30 aprile 1999, n. 130: i titoli sono stati emessi nell'ambito di un'operazione di cartolarizzazione volta a finanziare l'acquisto di alcuni crediti detenuti da banche e altre società finanziarie. Date le premesse, l'istante chiede di sapere quale sia il corretto trattamento fiscale da applicare alla plusvalenza realizzata a fronte della cessione dei titoli e se, possa usufruire del regime di esenzione di cui all'art. 5, co. 5 del D.Lgs 21 novembre 1997, n. 461. L'Agenzia delle Entrate ricorda come l'art. 5, co. 5 del D.Lgs n. 461 del 1997 preveda la non concorrenza al reddito delle plusvalenze e delle minusvalenze, per i soggetti residenti all'estero, di cui all'art. 6, co.1,

del D.Lgs 1° aprile 1996, n. 239 e successive modificazioni. Sotto il profilo soggettivo, dunque, rientrano nel regime di esenzione dall'imposta sostitutiva di cui al D.Lgs n. 239 del 1996, i soggetti residenti in Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni indicati nel D.M. 4 settembre 1996 e successive modificazioni e integrazioni cd. white list, ovvero le persone fisiche, le società, le associazioni di persone ed ogni altra entità che viene considerata soggetto passivo ai fini tributari. La società istante è un soggetto passivo di imposta in Irlanda e rientra tra i soggetti di cui al primo periodo del citato art. 6 del D.Lgs n. 239 del 1996. Conseguentemente a parere dell'Agenzia delle Entrate, sussistendo tutti i presupposti di legge previsti affinché la plusvalenza realizzata a seguito della cessione di titoli, possa beneficiare del regime di esenzione di cui all'art. 5, co. 5, del D. Lgs. n. 461 del 1997 per effetto del rinvio al citato art. 6.

#### **INTERPELLO N. 560 DEL 18/11/2022 – PLUSVALENZA E CESSIONE DI IMMOBILE NON PRIMA CASA OGGETTO DI RISTRUTTURAZIONE E RISANAMENTO**

L'istante illustra di essere cittadino tedesco residente all'estero e di essere nudo proprietario insieme alla sorella di un villino con categoria catastale A/7 acquistato in data 8 luglio 2016 e concesso in usufrutto vitalizio gratuito ai propri genitori. Il 24 febbraio 2017, l'istante ha ricevuto dal Comune il permesso a costruire avente ad oggetto opere di ristrutturazione del fabbricato esistente ed un piccolo ampliamento con recupero di mq 16,40 ricavato con chiusura di un porticato esistente a piano terra. A conclusione degli interventi di ristrutturazione, il Comune ha ricevuto la dichiarazione di fine lavori strutturali con data 20 aprile 2018 ed il 14 novembre 2018, l'Agenzia delle Entrate, Ufficio servizi catastali, ha rilasciato la ricevuta di avvenuta denuncia di variazione dell'unità abitativa a seguito dell'aumentata consistenza catastale. Date le premesse, non costituendo il predetto immobile prima casa, l'istante chiede di sapere nell'ipotesi di cessione dell'immobile, se la verifica del quinquennio ai fini dell'imponibilità della plusvalenza, vada fatta dalla data in cui l'immobile è stato acquistato e pertanto dall' 8 luglio 2016 o, dal 14 novembre 2018, data di avvenuta denuncia di variazione dell'immobile a seguito di ristrutturazione e ampliamento. L'Agenzia delle Entrate illustra all'istante come ai fini del computo del quinquennio di cui al citato articolo 67, co. 1, lett. b) del TUIR, non rilevi che vi sia stato un intervento di ristrutturazione e di ampliamento, ma la data di acquisto e quella di vendita. La *ratio* della norma è quella di assoggettare a tassazione i guadagni derivanti dalle cessioni di beni immobili poste in essere a fini speculativi:

intento che si presume tale se la vendita avviene entro cinque anni dall'acquisto. Con riferimento al quesito posto dall'istante, la cessione che avviene dopo il quinquennio dalla data di acquisto non produce plusvalenza ai sensi dell'art. 67, co.1, lett. b) del TUIR.

### **INTERPELLO N. 565 DEL 21/11/2022 – DETRAZIONE DELLE SPESE PER INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO**

L'istante illustra di essere fiscalmente residente all'estero e di aver acquistato in Italia nel 2020 un'unità abitativa con relative pertinenze. L'acquisto è stato preceduto dalla stipula di un contratto preliminare di compravendita nel 2019, regolarmente registrato ed il prezzo d'acquisto delle unità immobiliari è stato pagato con assegni e bonifici del 2019 e del 2020. Sempre l'istante comunica che l'edificio in cui si trova l'unità abitativa è stato oggetto di un intervento di ristrutturazione che ne ha previsto la trasformazione da uso non residenziale ad uso residenziale e la contestuale costruzione di autorimesse pertinenziali, con un primo permesso di costruire del 2009. Nel 2020 è stata presentata al Comune competente la segnalazione certificata di agibilità per l'alloggio acquistato dall'istante a seguito della fine dei relativi lavori di completamento e rifinitura. Date le premesse l'istante chiede di sapere se possa beneficiare della detrazione delle spese per l'acquisto di un immobile facente parte di un edificio ristrutturato ai sensi dell'art. 16-bis del D.P.R. n. 917 del 1986 e se, possa cedere il relativo credito d'imposta, avendo come unico reddito prodotto in Italia il reddito fondiario dei fabbricati acquistati. L'Agenzia delle Entrate chiarisce come nel caso in esame, l'istante abbia effettuato l'acquisto nel 2020, preceduto dalla stipula nel 2019 di un contratto preliminare di compravendita, di una unità abitativa e delle relative pertinenze, facenti parte di un edificio completamente ristrutturato, i cui lavori riferiti all'intero edificio sono terminati nel 2022, sostenendo la relativa spesa con vari pagamenti del 2019 e del 2020. Conseguentemente l'istante potrà beneficiare della detrazione di cui al citato art. 16-bis, co. 3, del TUIR, calcolata su un ammontare forfettario pari al 25% del costo complessivo risultante dall'atto unico di acquisto relativo all'immobile residenziale e alle pertinenze, entro il limite di spesa di 96.000 euro. Inoltre, chiarisce l'Agenzia delle Entrate come la detrazione spetti a partire dall'anno 2022 dal momento che, dalla documentazione prodotta, risulta che i lavori riferiti all'intero edificio sono terminati il 4 ottobre 2022. L'istante potrà in ultimo esercitare l'opzione per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante,

considerando come anno di sostenimento della spesa il 2022 effettuando i conseguenti adempimenti.

## **INTERPELLO N. 569 DEL 22/11/2022 – DETRAZIONE A SEGUITO DI RIVALSA TARDIVA**

La società istante ALFA illustra di far attualmente parte di un gruppo multinazionale BETA pur essendo titolare di tutte le posizioni giuridiche soggettive, attive e passive, inclusi i rapporti con l'Amministrazione finanziaria e di svolgere l'attività di fabbricazione e produzione di imballaggi metallici per alimenti. Sempre la società istante illustra di essere stata sottoposta ad una serie di controlli fiscali ad opera dei militari della Guardia di Finanza e degli organi accertatori dell'Agenzia delle Entrate relativamente alla fornitura di latta. All'esito dei suddetti controlli fiscali, è emerso come la società istante abbia effettuato alcuni acquisti di forniture da operatori che, dopo aver acquistato a loro volta la latta senza applicazione dell'IVA in forza di mendaci dichiarazioni di intenti, hanno evaso il versamento dell'IVA all'Erario. In ragione della sopravvenuta irreperibilità dei fornitori al momento della individuazione della frode IVA, l'Agenzia delle Entrate, al fine di recuperare l'IVA evasa, ha contestato alle società prima venditrice e acquirente finale tra le quali la società istante, la detrazione dell'IVA pagata in quanto, a giudizio degli organi verificatori le aziende avrebbero potuto individuare delle anomalie. L'istante sottolinea, per meri fini di completezza che, all'epoca dei fatti, sia la società prima venditrice, sia la società istante acquirente ultima, hanno proclamato in tutte le sedi competenti la propria totale estraneità alla frode perpetrata ed infatti, tutti i procedimenti penali connessi alla vicenda si sono conclusi con altrettanti provvedimenti di archiviazione. Successivamente la società prima venditrice, nell'ambito della definizione agevolata riguardante l'IVA e le sanzioni ridotte, ha chiesto all'Agenzia delle Entrate se fosse legittimata ad esercitare la rivalsa nei confronti dei reali cessionari della merce oggetto delle cessioni contestate e quindi nei confronti dell'istante. L'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto la possibilità di emissione delle fatture di rivalsa "tardiva" nei confronti dell'effettivo cessionario così che la società prima venditrice ha quindi richiesto alla società istante destinataria finale delle forniture, il pagamento dell'IVA dalla stessa versata all'Erario ai sensi dell'art. 60 del D.P.R. n. 633 del 1972. Per questi motivi la società istante ha presentato il presente interpello per chiedere chiarimenti in merito alla spettanza del diritto alla detrazione dell'IVA addebitata a titolo di rivalsa "tardiva". L'agenzia delle Entrate, ripercorrendo

quanto illustrato nelle premesse, afferma come il versamento a favore dell'Erario dell'intero ammontare dell'IVA od opera della società istante, in esecuzione dell'Accordo tombale, relativamente alle forniture ricevute dal fornitore truffatore, escluda che la detrazione dell'IVA sulle fatture di rivalsa emesse dalla società prima venditrice, dia luogo ad una duplicazione della detrazione dell'imposta. Conseguentemente l'Agenzia delle Entrate rilascia parere favorevole a che la società istante possa esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a fronte di fatture emesse dalla società prima venditrice, ai sensi dell'art. 60, co. 7, del D.P.R. 633 del 1972.

### **INTERPELLO N. 575 DEL 25/11/2022 – FATTURAZIONE NEI CONFRONTI DI RAPPRESENTANTI FISCALI DI SOGGETTI NON STABILITI NELLO STATO**

La società istante illustra di avere sede legale in un Paese extra UE e di essersi identificata in Italia ai sensi dell'art. 17, co. 3 del D.P.R. 26 ottobre n. 633. La società istante illustra inoltre di acquistare sul mercato quadri elettrici da montare su impianti meccanici da realizzare in Italia e di spedirli successivamente ad una società stabilita in altro Stato UE. Dopo aver descritto dettagliatamente i vari passaggi della complessiva operazione che la società istante intende porre in essere, l'istante chiede chiarimenti circa le modalità di fatturazione tra i rappresentanti fiscali in Italia delle società extra Ue e le relative operazioni di scarico e carico dei registri previsti dall'art. 50, co. 5, del D.L. 331/1993. L'Agenzia delle Entrate illustra come, qualora i soggetti passivi siano stabiliti in uno Stato extra UE, l'art. 17 del Decreto IVA, prevede al co. 3 che gli obblighi e diritti sono adempiuti dagli stessi soggetti direttamente, se identificati ai sensi dell'art. 35-ter oppure, tramite un rappresentante residente nel territorio dello Stato. Ciò premesso, ritiene l'Agenzia delle Entrate che la vendita dei quadri elettrici che la società istante intende effettuare per il tramite del proprio rappresentante fiscale alla società extra UE, non rientri nella previsione dell'art. 17, co. 2 del Decreto IVA, come ipotizzato dall'istante ma, rientri, nella previsione di cui al co. 3 del medesimo articolo. Pertanto l'istante emetterà, per il tramite del proprio rappresentante fiscale, le fatture nei confronti della società extra UE la quale, mediante il suo rappresentante fiscale in Italia, provvederà all'assolvimento del tributo addebitato dalla società cedente. Circa le modalità di fatturazione, sempre l'Agenzia delle Entrate ricorda che a decorrere dal 1° gennaio 2019 sussiste l'obbligo di fatturazione elettronica, tramite il Sistema di Interscambio, per tutte le operazioni effettuate tra soggetti residenti e stabiliti in Italia e di trasmissione telematica

dei dati delle fatture emesse e ricevute verso e da operatori IVA. Il medesimo adempimento non è previsto come nel caso della società istante, per i soggetti non residente per i quali non è previsto l'obbligo di accreditarsi al Sistema di Interscambio, vista l'inapplicabilità delle nuove regole di fatturazione elettronica al cessionario/committente non stabiliti ma identificati. In definitiva, in assenza di una espressa e specifica disposizione, i soggetti passivi non stabiliti nello Stato ma ivi identificati, continuano ad essere esonerati dall'obbligo di emissione della fattura in modalità elettronica. Il rappresentante fiscale della società istante potrà, quindi, fatturare la vendita di quadri elettrici al rappresentante fiscale della società extra UE mediante l'emissione di una fattura non elettronica. Con riferimento in ultimo, alla compilazione del registro cd. "di carico e scarico" di cui all'art.50, co.5, del D.L. n.331/1993, l'Agenzia delle Entrate ricorda che tale obbligo riguarda i movimenti di beni spediti in altro Stato della Comunità economica europea o da questo ricevuti: tali operazioni non costituiscono acquisti intracomunitari non comportando il trasferimento sulla titolarità del bene se, i beni, sono successivamente trasportati o spediti al committente, soggetto passivo d'imposta, nello Stato membro di provenienza. Nelle intenzioni del legislatore, la tenuta del registro in esame risulta indispensabile per evitare che beni inviati temporaneamente in altro Stato membro e in assenza di un titolo traslativo della proprietà restino in tale Stato membro eludendo gli adempimenti prescritti dalla normativa IVA sugli scambi. L'Agenzia delle Entrate pertanto ritiene che, la società istante, non sia tenuta ad istituire il suddetto registro al solo fine di annotarvi le movimentazioni della merce inviata da un Paese UE in Italia con un titolo traslativo della proprietà e, successivamente, rivenduti dall'istante a società extra UE per il tramite dei rispettivi rappresentanti fiscali in Italia.

## Le prossime scadenze



16 dicembre 2022

### **IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO**

Termine entro cui i contribuenti mensili devono operare la liquidazione relativa al mese precedente e versare l'eventuale imposta a debito.

### **VERSAMENTO RITENUTE**

Termine per versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

### **IMU - SALDO**

Termine per versare il saldo Imu dovuto per il 2022.

### **SOSPENSIONE VERSAMENTI PER COVID**

Termine per versare la 24<sup>a</sup> rata (di massimo 24) del 50% degli importi sospesi da marzo a maggio 2020 (D.L. 34/2020, D.L. 104/2020).

20 dicembre 2022

### **IMPOSTE DIRETTE – RITENUTE CONDOMINIO**

Termine per versare le ritenute operate dai condomini in qualità di sostituti d'imposta sui corrispettivi dovuti all'appaltatore, qualora l'ammontare delle ritenute operate mensilmente sia inferiore a € 500 (art. 1, c. 36 L. 232/2016).

21 dicembre 2022

### **CREDITI D'IMPOSTA PRODOTTI ENERGETICI**

Termine per comunicare all'Agenzia delle Entrate la cessione dei crediti d'imposta per i prodotti energetici previsti a favore degli esercenti l'attività di pesca (per il 2° trimestre 2022) e degli esercenti attività agricola e della pesca (per il 3° trimestre 2022).

---

25 dicembre 2022

**ELENCHI INSTRASTAT**

Termine per presentare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

---

27 dicembre 2022

**ACCONTO IVA**

Termine per versare l'acconto Iva relativo all'anno 2022.

---