

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

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

**UTET**<sup>®</sup>  
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX

# GUIDA

ALLA

# FATTURAZIONE 2025

1

## CICLO ATTIVO

- Pacchetti turistici e pacchetti ospitalità: il corretto trattamento fiscale

## CICLO PASSIVO

- IVA duplicata: in caso di autofattura denuncia è consentito il rimborso

## DOGANE E TERRITORIO

- Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale UE: quadro aggiornato

## GESTIONE CONTABILE E PROCESSI

- Norme sulla crisi d'impresa e l'insolvenza: variazioni in diminuzione dell'IVA
- Note spese: possibile la dematerializzazione e conservazione digitale



# A DOMANDA, ONE RISPONDE



## ***One Risponde Professional*** ***Le risposte a firma degli Autori Wolters Kluwer***

Il servizio di risposte certificate per ogni problema dei professionisti Fiscali, Lavoro, Legali e Aziende. Per interpretare correttamente la normativa, per risolvere un dubbio su un argomento specifico, per sviluppare competenze in nuovi ambiti, puoi consultare migliaia di quesiti già risolti in oltre 20 aree tematiche o chiedere ad un team di Autori Wolters Kluwer compilando un semplice form online. Per ogni risposta potrai inoltre trovare le correlazioni alla documentazione ufficiale e alle altre risorse di One.

**Tutte le risposte per prendere sempre la decisione giusta.**

Scopri di più



## SOMMARIO

## CICLO ATTIVO

**Pacchetti turistici e pacchetti ospitalità: il corretto trattamento IVA**

di Barbara Bissacco ..... 5

## CICLO PASSIVO

**IVA duplicata: in caso di autofattura denuncia è consentito il rimborso**

di Federico Gavioli ..... 14

DOGANE e  
TERRITORIO**Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale UE: quadro aggiornato**

di Giovanna Greco ..... 19

GESTIONE  
CONTABILE e  
PROCESSI**Norme sulla crisi d'impresa e l'insolvenza: variazioni in diminuzione dell'IVA**

di Barbara Bissacco ..... 22

**Note spese: possibile la dematerializzazione e conservazione digitale**

di Francesco D'Alfonso ..... 30

SCADENZARIO e  
ANTICIPAZIONI**1° Gennaio - 15 Febbraio 2025** ..... 34

# DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

## IL PUNTO SU

- Nuovo regime sanzionatorio per l'IVA all'importazione

## IL CASO DEL MESE

- Apertura della partita IVA retroattiva da parte di un soggetto non residente per recupero del credito IVA
- Frode fiscale e modello 231 quale strumento di compliance societaria
- Riforma delle sanzioni IVA: violazioni nel corso di una verifica fiscale
- Mancato incasso nello split payment: consentita l'emissione della nota di variazione oltre i termini
- Note variazione IVA: possibili dopo la fusione, precluse se l'azienda è liquidata

## GUIDA ALLA FATTURAZIONE

### EDITRICE

Wolters Kluwer Italia S.r.l.  
Via Bisceglie, 66 - 20152, Milano (MI)

### INDIRIZZO INTERNET:

La Rivista è consultabile on-line all'indirizzo  
[www.edicolaprofessionale.com/guidafatturazione](http://www.edicolaprofessionale.com/guidafatturazione)

### DIRETTORE RESPONSABILE

Giulietta Lemmi

### REDAZIONE

Matteo Ferrara; Paola Boniardi

### REALIZZAZIONE GRAFICA

Wolters Kluwer Italia Srl

### FOTOCOMPOSIZIONE

Integra Software Services Pvt. Ltd.

### PUBBLICITÀ:



Wolters Kluwer

E-mail: [advertising-it@wolterskluwer.com](mailto:advertising-it@wolterskluwer.com)  
[www.wolterskluwer.it](http://www.wolterskluwer.it)

Via Bisceglie, 66 - 20152, Milano (MI),  
Italia

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

### REDAZIONE

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

IPSOA Redazione **GUIDA  
ALLA  
FATTURAZIONE**

telefono (02) 82476.085  
e-mail: [rivista.guidafatturazione.ipsoa@wki.it](mailto:rivista.guidafatturazione.ipsoa@wki.it)

### AMMINISTRAZIONE

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

scrivere o telefonare a:

**Wolters Kluwer Italia Servizio Clienti**  
telefono (02) 824761  
e-mail: [servizio.clienti@wolterskluwer.com](mailto:servizio.clienti@wolterskluwer.com)

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

### DISTRIBUZIONE

Vendita esclusiva per abbonamento

### ABBONAMENTI

Gli abbonamenti hanno durata annuale rolling: 12 mesi  
dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati,  
in assenza di disdetta da comunicarsi entro  
90 gg. prima della data di scadenza a mezzo  
raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia  
S.r.l. Via Bisceglie, 66 - 20152, Milano (MI)  
Servizio clienti: tel. 02 824761  
e-mail: [servizio.clienti@wolterskluwer.com](mailto:servizio.clienti@wolterskluwer.com)  
[www.servizioclienti.wki.it](http://www.servizioclienti.wki.it)

Abbonamento annuale Italia - Estero: Euro 205,00  
+ IVA (solo per Italia)

### MODALITÀ DI PAGAMENTO

Versare l'importo con bonifico bancario presso  
Banca Intesa Sanpaolo SpA sul conto IBAN:  
IT61M030693368410000002208 intestato  
a Wolters Kluwer Italia Srl

*oppure*

Versare l'importo sul C/C/P n. 583203 intestato  
a WKI s.r.l. Gestione Incassi.  
Indicare nella causale del versamento il titolo  
della rivista e l'anno di abbonamento

Egregio Abbonato,

**ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016**, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)". La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita.

Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia S.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016.

L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Bisceglie, 66 - 20152, Milano (MI)



Regimi speciali

# Pacchetti turistici e pacchetti ospitalità: il corretto trattamento IVA

di **Barbara Bissacco**

## Casistica

Le operazioni di organizzazione e cessione di pacchetti turistici richiedono l'applicazione di un **regime IVA speciale**, non risulta, però, necessario che le suddette operazioni siano compiute da soggetti passivi qualificati come agenzie di viaggio.

Su questo tema c'è stato un recente intervento dell'Agenzia delle entrate, che, con la risposta a interpello n. 155 del 15 luglio 2024, ha chiarito che il particolare regime previsto per la gestione dei pacchetti turistici possa essere **applicato anche** da un **operatore** economico che **svolge un'attività differente** da quella di un'agenzia di viaggio.

Nella stessa risposta, l'Agenzia delle entrate ha anche specificato che laddove si ravvisi una vendita di pacchetti turistici o di pacchetti ospitalità da parte di un operatore economico diverso da un'agenzia di viaggio, dietro il pagamento di un unico corrispettivo, si debba utilizzare il **criterio di determinazione dei costi sostenuti** previsto dal regime speciale stabilito dall'art. 74-ter, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972. Se poi sono previsti per i clienti anche degli altri servizi aggiuntivi, per i quali si prevede un pagamento separato, anche il trattamento IVA destinato a tali servizi dovrà essere separato rispetto a quello previsto per i pacchetti.

## Disciplina dei pacchetti turistici

Come detto, la vendita di pacchetti turistici risulta essere assoggetta a un regime IVA speciale previsto dall'art. 74-ter, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972.

Affinché un pacchetto turistico possa rientrare nella particolare disciplina IVA prevista deve comprendere una combinazione di almeno due dei seguenti elementi:

- trasporto;
- alloggio;
- servizi turistici non accessori al trasporto o all'alloggio, che costituiscono una parte significativa del pacchetto (per esempio, itinerari o visite con o senza accompagnatori).

L'**insieme dei servizi** offerti all'interno del pacchetto turistico deve essere considerato come una **prestazione unica**, deve avere una **durata superiore a 24 ore**, oppure avere

**Regole  
di riferimento**

**Caratteristiche**

**Requisito  
soggettivo**

un'estensione di un periodo di tempo che comprenda almeno una notte; al pacchetto deve poi essere applicato un corrispettivo globale determinato in maniera forfettaria.

Riguardo il requisito soggettivo, la disciplina prevista dall'art. 74-ter può essere applicata se la vendita dei pacchetti turistici viene effettuata dai seguenti soggetti:

- agenzie di viaggio, in proprio o tramite mandatari (con o senza rappresentanza);
- organizzatori di viaggi e di giri turistici (*tour operator*);
- altri operatori che non hanno la qualifica di agenzie di viaggio, se abitualmente organizzano in nome proprio viaggi e giri turistici, anche ricorrendo a soggetti terzi per le relative prestazioni.

**Esclusioni**

La speciale disciplina non trova invece applicazione nei casi in cui:

- le agenzie di viaggio vendano i pacchetti turistici in nome e per conto dei clienti;
- le agenzie di viaggio vendano solo singoli servizi;
- i *tour operator* vendano i pacchetti turistici utilizzando strutture proprie.

Esistono poi dei soggetti, per esempio, gli **alberghi** e gli **hotel**, che svolgono un'**attività mista** di vendita di pacchetti turistici composti da servizi resi in proprio e servizi resi da terzi, in tal caso, si deve effettuare una **distinzione** tra l'**attività** di agenzia di viaggio e l'attività alberghiera, operando una **ripartizione** delle **quote parti** dei **corrispettivi** e dei **costi** provenienti dalle due differenti attività.

**Attività svolta dalle agenzie di viaggio e di turismo****Classificazione**

Le agenzie di viaggio, in base all'attività svolta, si possono distinguere in:

- agenzie organizzatrici;
- agenzie venditrici in proprio;
- agenzie venditrici intermediarie.

Un'agenzia di viaggio naturalmente può esercitare anche più di una delle attività elencate.

**Regimi IVA  
applicabili**

La peculiarità delle agenzie di viaggio è che possono operare in due distinti regimi IVA:

- **regime IVA ordinario**;
- **regime IVA speciale** previsto dall'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972.

Il regime ordinario è adottato per l'attività di intermediazione e per la vendita di servizi singoli non preacquisiti; nell'ambito di questo regime, l'agenzia emetterà fatture per le cessioni o le prestazioni effettuate con la rivalsa dell'IVA.

Invece, il regime speciale, definito anche regime "base da base", viene applicato per la vendita di pacchetti turistici e per la vendita di servizi singoli preacquisiti, ossia quei servizi già disponibili in agenzia anteriormente alla richiesta del cliente.

Il comma 2, art. 74-ter, del D.P.R. n. 633/1972, illustra il meccanismo di determinazione dell'IVA per le operazioni assoggettate al suddetto regime speciale. Il corrispettivo dovuto dal viaggiatore all'agenzia di viaggio o di turismo deve essere diminuito dei costi sostenuti per le



## Regole di territorialità

cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate da terzi a diretto vantaggio dei viaggiatori (trasporto, vitto, alloggio, ecc.), al lordo della relativa imposta.

Si sottolinea che su tali **costi non è ammessa la detrazione dell'IVA**, in sostanza, risulta essere indetraibile l'IVA applicata dai fornitori sui beni e servizi a diretto vantaggio del viaggiatore, al contrario, risulta essere detraibile in via ordinaria l'imposta indicata sulle fatture di acquisto riguardanti le spese generali o relative alle altre attività svolte dall'agenzia di viaggio, non rientranti nel regime speciale.

Per la vendita di pacchetti turistici, la regola generale prevista dall'art. 74-ter stabilisce che l'IVA sia applicata nel Paese del prestatore, adottando, però, il **principio della territorialità comunitaria**. Tale principio prevede che siano imponibili ai fini IVA solo le prestazioni di servizi effettuate in Stati membri dell'Unione Europea, mentre le **prestazioni di servizi** effettuate in **Paesi terzi** (Paesi extracomunitari) sono considerate **non imponibili**.

Di conseguenza, nel caso di vendita da parte dell'agenzia di pacchetti turistici con "viaggi misti" (viaggi che comprendono prestazioni sia in UE che al di fuori dell'UE), l'imponibilità ai fini IVA deve essere limitata solo alla parte dei servizi UE, attraverso criteri di **imputazione proporzionale**, in modo da determinare in maniera provvisoria il rapporto tra i costi sostenuti per i servizi resi nell'UE e il totale dei costi sostenuti a vantaggio dei clienti.

Poiché il pacchetto turistico è considerato come una prestazione unica, per il calcolo dell'IVA viene applicata l'aliquota del 22%, anche se alcuni servizi presentano aliquote ridotte, oppure sono in regime di esenzione IVA.

## Corte di cassazione: caso pratico

Questo principio è stato ribadito anche dall'ordinanza n. 16480 del 13 giugno 2024 espressa dalla Corte di cassazione, la quale ha affermato che i pacchetti turistici comprensivi di corsi di lingua, trasporto, vitto e alloggio, dietro pagamento di un solo corrispettivo onnicomprensivo, devono essere considerati come un'unica prestazione imponibile ai fini IVA.

La vicenda processuale si era originata da un'attività istruttoria svolta dall'Amministrazione finanziaria nei confronti di una società, al fine di verificare la corretta applicazione dell'IVA sui pacchetti turistici *all inclusive* che la società stessa offriva ai suoi clienti.

La società in questione svolgeva le due seguenti tipologie di attività:

- attività scolastiche con organizzazione di corsi di lingua;
- attività di agenzia di viaggi e *tour operator* con organizzazione di pacchetti turistici.

Nell'ambito dello svolgimento di questa duplice attività, la società aveva venduto dei pacchetti turistici comprendenti corsi di lingua come prestazione principale e alcuni servizi considerati dalla stessa venditrice come accessori (i servizi in questione erano: trasporto, vitto e alloggio). La stessa aveva ritenuto opportuno applicare al pacchetto turistico il regime IVA relativo alla prestazione principale e di conseguenza aveva venduto i pacchetti in regime di esenzione, ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 20), del D.P.R. n. 633/1972.

L'Amministrazione finanziaria, nell'ambito della sua attività ispettiva, aveva emesso un atto di accertamento nei confronti di questa società, in quanto la stessa avrebbe dovuto vendere i pacchetti turistici avvalendosi del regime speciale previsto dall'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972 per le agenzie di viaggio.

Al termine del processo, i giudici della Corte di cassazione hanno ritenuto legittimo l'atto emesso dall'Amministrazione finanziaria, stabilendo che, nel pacchetto turistico offerto ai clienti, le prestazioni di trasporto, vitto e alloggio non possono essere assimilate a prestazioni accessorie, poiché non costituiscono una frazione marginale rispetto all'importo corrispondente alla prestazione connessa all'istruzione e alla formazione linguistica fornita ai clienti.

### Esempio calcolo IVA su pacchetti turistici con "viaggi misti"

È stato quindi concluso che la prestazione con oggetto i corsi di lingua non può in alcun modo risultare qualificata come prestazione principale o prestazione esclusiva, di conseguenza, l'insieme dei servizi offerti costituisce un **unico pacchetto turistico** che deve essere considerato come un'unica prestazione da assoggettare a **IVA** con le regole previste dal citato **art. 74-ter**.

Di seguito si analizza un esempio di determinazione dell'IVA con il metodo "base da base" nel caso di vendite di pacchetti turistici con "viaggi misti".

Nel calcolo della base imponibile lorda si considera il corrispettivo dovuto all'agenzia di viaggio al netto dei costi sostenuti nell'UE dall'agenzia stessa a favore dei viaggiatori, per il calcolo della base imponibile netta si effettua, invece, lo scorporo dell'IVA applicando il metodo matematico.

Corrispettivo pattuito per prestazioni miste	euro 8.000,00
Costi che l'agenzia ha sostenuto nella UE	euro 2.000,00
Costi che l'agenzia ha sostenuto al di fuori dell'UE	euro 500,00
Incidenza dei costi sostenuti nella UE sul totale dei costi sostenuti dall'agenzia (euro 2.000,00/euro 2.500,00)	80%
Quota parte del corrispettivo relativo ai servizi UE (euro 8.000,00 x 80%)	euro 6.400,00
<b>Base imponibile lorda (6.400,00 - 2.000,00)</b>	<b>euro 4.400,00</b>
<b>Base imponibile netta (scorporo IVA 22% su 4.400,00)</b>	<b>euro 3.606,56</b>
<b>IVA (3.606,56 x 22%)</b>	<b>euro 793,44</b>

### Modalità di fatturazione

#### Vendite di pacchetti turistici con "viaggi misti"

Per quanto riguarda le modalità di fatturazione, il **momento impositivo** per le operazioni assoggettate alla disciplina speciale dell'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972 si considera quando avviene il **pagamento integrale** del **corrispettivo**, o comunque, **se anteriore**, la data di **inizio** del **viaggio** o del **soggiorno**. L'eventuale pagamento di acconti da parte del cliente non fa nascere l'obbligazione tributaria, la quale resta sempre subordinata al pagamento integrale del corrispettivo o dell'inizio del viaggio.

Al verificarsi del momento impositivo, a prescindere dalla richiesta o meno da parte del cliente, l'agenzia di viaggio o di turismo deve emettere ed inviare al Sistema d'Interscambio (**Sdi**) la **fattura senza separata indicazione** dell'**IVA**, pertanto, si dovrà utilizzare la **causale natura operazione "N5 - Regime del margine/IVA non esposta in fattura"** e dovrà essere apposta la dicitura obbligatoria "Operazione effettuata nel regime speciale previsto dall'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972 con IVA non esposta in fattura".

Sulla fattura in formato elettronico, all'interno della sezione 2.1 <DatiGenerali>, dovrà pure essere spuntato il campo 2.1.1.6 <DatiBollo>, poi nel campo 2.1.1.6.1 <Bollo Virtuale> dovrà essere valorizzato il record "SI", infine nel campo 2.1.1.6.2 <Importo Bollo> dovrà essere indicato il valore di euro 2,00, in modo da assolvere virtualmente all'imposta di bollo dovuta su tutti i documenti di importo superiore a euro 77,47, su cui non va applicata o



### Oggetto del quesito

esposta l'IVA, ai sensi dell'art. 6 del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 17 giugno 2014.

Come già specificato dall'art. 74-ter, la determinazione dell'IVA con il metodo "base da base" non si applica solo alle agenzie di viaggio e ai *tour operator*, ma anche ad altri soggetti che, pur non avendo la qualifica di agenzia di viaggio, abitualmente organizzano in nome proprio viaggi e giri turistici.

Su questo tema si rileva l'intervento dell'Agenzia delle entrate, attraverso la risposta a interpello n. 155 del 15 luglio 2024, che di seguito andiamo ad analizzare.

### Interpello

Il caso sottoposto all'Agenzia delle entrate riguarda la società Alfa S.r.l., rappresentante italiana della società statunitense Alfa LLC e che ha come *core business* la fornitura di servizi di turismo esperienziale resi a persone che partecipano ad eventi di sport, intrattenimento, moda e cultura.

L'istante Alfa S.r.l. ha illustrato che Alfa LLC è stata designata da Gamma come *Official Hospitality Provider* per l'evento Beta, pertanto, tra Alfa LLC e Gamma è stato stipulato il "Contratto Beta" attraverso il quale sono stati definiti:

- i diversi diritti in merito all'utilizzo non esclusivo e non trasferibile del marchio dell'evento Beta;
- l'accesso e la gestione del sito ufficiale di Beta;
- la creazione dei profili *social* per promuovere l'attività di vendita dei pacchetti esperienziali offerti;
- la gestione dell'attività di *marketing*.

È stato poi siglato un contratto tra l'istante e Alfa LLC denominato *Sales Support and Services Agreement* per disciplinare l'attività che Alfa S.r.l. deve effettuare in merito alla vendita dei pacchetti esperienziali e dei *ticket* di accesso all'evento. Inoltre, per dare esecuzione a quest'ultimo contratto, è stato stipulato anche un *Limited Assignment Agreement* per la cessione da parte di Alfa LLC, alla società istante, dei diritti del Contratto Beta stipulato con Gamma.

L'istante dovrebbe quindi svolgere l'attività di vendita dei seguenti pacchetti esperienziali:

- pacchetti turistici (*travel packages*) comprensivi di alloggio, servizi di ospitalità, trasporto e *ticket* di accesso all'evento;
- pacchetti ospitalità (*hospitality packages*) composti da biglietti di accesso per l'evento e servizi di ospitalità (*food and beverage, entertainment e concierge*), ce, però, non comprendono l'alloggio e il trasporto.

Nel "Contratto Beta" è stato previsto che Alfa LLC dovrebbe corrispondere a Gamma, secondo un piano operativo concordato, le tre seguenti tipologie di retribuzione:

- *minimum guarantee*: l'ammontare minimo riconosciuto da Alfa LLC a Gamma per la vendita dei pacchetti esperienziali a prescindere dai ricavi o dai profitti realizzati;
- *revenue share*: il riconoscimento a Gamma del 20% dei ricavi che Alfa LLC conseguirà sulle vendite dei pacchetti esperienziali;
- *profit share*: il riconoscimento a Gamma del 30% dei profitti realizzati da Alfa LLC nella vendita dei suddetti pacchetti durante l'intera durata dell'evento.

In virtù dei citati contratti stipulati tra le parti, è stato previsto che anche la società istante Alfa S. r.l. realizzi dei ricavi per la vendita dei pacchetti esperienziali, inoltre, dovrebbe poi sostenere dei costi che le saranno fatturati da Gamma con applicazione dell'IVA ad aliquota ordinaria. I costi sostenuti da Alfa S.r.l. si suddividerebbero in due categorie:

- costi generali che comprendono i costi amministrativi e i costi di produzione;
- costi direttamente afferenti ai singoli pacchetti venduti, che comprendono gli *hotel*, i servizi di *catering*, il costo dei biglietti di accesso all'evento Beta, i costi di trasporto interno e i costi relativi alla retribuzione di Gamma (*minimum guarantee*, *revenue share*, *profit share*).

L'istante ha specificato, inoltre, che i biglietti di ingresso alle diverse manifestazioni dell'evento Beta potrebbero essere acquistati dal partecipante solamente in combinazione con uno dei servizi proposti nei pacchetti. Al cliente sarebbe data poi la possibilità di acquistare servizi aggiuntivi oppure diverse composizioni di servizi, in modo da personalizzare la propria esperienza e la valorizzazione di tali servizi sarebbe ricavata dalla differenza tra il costo totale del pacchetto e l'ammontare del prezzo del biglietto.

Dopo tali premesse, la società Alfa S.r.l. ha quindi posto all'Agenzia delle entrate i seguenti due quesiti:

- se l'ammontare dei costi relativi a *minimum guarantee*, *revenue share* e *profit share*, concordati nel contratto con la società statunitense Alfa LLC, destinati poi ad essere la retribuzione di Gamma, possano rientrare tra i costi sostenuti per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a vantaggio dei viaggiatori, così da poterli conteggiare nella base imponibile per la determinazione dell'IVA, come previsto dall'art. 74-ter, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972;
- se il biglietto d'accesso all'evento Beta, nell'ambito dei pacchetti ospitalità, debba essere considerato un servizio accessorio rispetto agli altri servizi offerti dal pacchetto, con la conseguente applicabilità dell'art. 12 del D.P.R. n. 633/1972.

### Soluzione interpretativa dell'istante

Nella soluzione interpretativa prospettata dall'istante, in merito al primo quesito, si è ritenuto che, tra i costi sostenuti "a diretto vantaggio dei viaggiatori", ai fini dell'applicazione del regime speciale IVA previsto dall'art. 74-ter del D.P.R. n. 633/1972, dovrebbero essere inclusi tutti quelli che presentano un nesso diretto e immediato col pacchetto turistico. Secondo l'istante, il nesso sarebbe esistente nel caso in questione riguardo i costi relativi a *minimum guarantee*, *revenue share* e *profit share*, perché tali costi permetterebbero ad Alfa S.r.l. di acquistare da Gamma il diritto di vendita dei pacchetti esperienziali. Inoltre, proprio in applicazione del regime speciale IVA stabilito dal già citato art. 74-ter, per i suddetti costi non potrebbe neppure essere riconosciuta la detrazione IVA nei modi ordinari previsti dall'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

Per quanto riguarda, invece, il secondo quesito, l'istante ha sostenuto che il biglietto d'ingresso all'evento Beta non possa avere natura accessoria rispetto ai costi relativi agli altri servizi esperienziali offerti dal pacchetto ospitalità, in quanto non verrebbe ravvisato quell'elemento di dipendenza funzionale che dovrebbe necessariamente intercorrere tra la prestazione accessoria e la prestazione principale.

Anche se il pagamento è unico da parte del cliente, il prezzo del biglietto dovrebbe essere tenuto separato dal prezzo dei servizi esperienziali che il cliente ha scelto.



Quindi, per l'istante si dovrebbe applicare l'IVA sulla vendita dei biglietti d'ingresso separatamente rispetto al corrispettivo relativo alla vendita dei pacchetti ospitalità, in sostanza, a ciascuna prestazione dovrebbe essere applicato il trattamento IVA che le sarebbe proprio.

### **Risposta dell'Agenzia delle entrate**

L'Agenzia delle entrate, nella risposta n. 155 del 15 luglio 2024, in relazione al primo quesito, non ha concordato con la soluzione prospettata da Alfa S.r.l.

Innanzitutto, l'Agenzia, dopo aver illustrato brevemente la disciplina del regime speciale IVA delle agenzie di viaggio, ha ricordato che per l'art. 74-ter, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, le operazioni di organizzazione di **pacchetti turistici**, costituiti da viaggi, vacanze, circuiti **tutto compreso** e connessi servizi, per i quali si prevede il **pagamento** di un **corrispettivo globale**, sono considerate come una **prestazione** di servizi **unica**. Tale prestazione unica deve poi essere **assoggetta a IVA** nello **Stato** membro dell'**UE** in cui l'**agenzia di viaggio** e turismo ha la sua **sede dell'attività economica** oppure ha una **stabile organizzazione** dalla quale ha fornito la prestazione stessa.

Nel comma 2 del citato art. 74-ter si precisa che ai fini della determinazione dell'imposta da versare, il corrispettivo incassato dall'agenzia di viaggio e turismo deve essere diminuito dei costi sostenuti per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate da terzi a vantaggio dei viaggiatori, al lordo della relativa IVA. Mentre, al successivo comma 3, si specifica che l'imposta su tali acquisti non può essere detratta.

In merito all'ambito soggettivo, l'Agenzia ha evidenziato che il regime speciale IVA previsto dall'art. 74-ter si applica anche quando le prestazioni relative all'organizzazione di pacchetti turistici vengono rese da agenzie di viaggio e turismo tramite mandatari, non si applica, invece, nel caso in cui le agenzie di viaggio e turismo agiscono in nome e per conto dei clienti.

Si sottolinea, inoltre, che l'applicazione del regime speciale in questione prescinde dalla qualificazione formale del soggetto passivo come agenzia di viaggio.

Sulla questione si è espressa pure la Corte di Giustizia dell'Unione Europea, che, con la sentenza del 13 ottobre 2005, causa C-200/04, ha affermato che potrebbe **anche** trattarsi di un **operatore** economico, **differente** da un'**agenzia di viaggi** o da un organizzatore di giri turistici, che effettua operazioni identiche nell'ambito di un'altra attività.

L'Agenzia ha sottolineato che la società Alfa S.r.l., nell'ambito dell'evento Beta, dovrebbe vendere pacchetti turistici comprensivi di alloggio, servizi di ospitalità, trasporto e *ticket* di accesso all'evento. La disciplina speciale IVA prevista per le agenzie di viaggio è giustificata dal fatto che la pluralità delle prestazioni offerte e dei luoghi in cui i servizi sono rivolti al viaggiatore creerebbero difficoltà sulla corretta applicazione delle norme relative al luogo di imposizione, alla determinazione della base imponibile e alla detrazione IVA.

Di conseguenza, sul pacchetto turistico composto da varie prestazioni effettuate sia all'interno che all'esterno del territorio dello Stato, è stato previsto questo particolare regime IVA che prevede la determinazione dell'**imposta da versare** come **differenza** tra il **corrispettivo pagato all'agenzia** di viaggio e il **costo sostenuto** dalla stessa per le **cessioni dei beni** e le **prestazioni di servizi** effettuate da **terzi**. In questo modo, come illustrato nella risoluzione n. 233/E del 17 luglio 2022, i servizi erogati direttamente ai clienti durante il loro viaggio vengono assoggettati all'imposta nei diversi Paesi in cui gli stessi vengono forniti, mentre il

**Corte  
di Giustizia UE**

marginale destinato alle agenzie di viaggio viene assoggettato a imposizione nello Stato in cui l'agenzia è stabilita.

La Corte di Giustizia UE, con la sentenza del 26 settembre 2013, causa C-236/11, punto 50, ha precisato che il regime speciale IVA previsto per le agenzie di viaggio ha l'obiettivo di ripartire il gettito proveniente dalla riscossione dell'IVA in maniera equilibrata tra gli Stati membri dell'UE, in modo da garantire:

- l'attribuzione del gettito IVA relativo a ciascun singolo servizio allo Stato membro in cui si verifica il consumo finale di tale servizio;
- l'attribuzione del gettito afferente al margine dell'agenzia di viaggio allo Stato membro dove l'agenzia stessa è stabilita.

Per quanto riguarda i "costi sostenuti a diretto vantaggio del viaggiatore", affinché rientrino nella determinazione della base imponibile, così come stabilita dall'art. 74-ter, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, devono essere relativi ad acquisti di beni e servizi che sono inclusi nel pacchetto turistico e che sono erogati direttamente al cliente.

I costi relativi a **minimum guarantee, revenue share e profit share**, non presentano le caratteristiche per essere **inclusi** tra i **costi sostenuti a diretto vantaggio del viaggiatore**, in quanto rappresentano il corrispettivo richiesto da Gamma per la cessione dei pacchetti esperienziali da parte dell'istante.

In definitiva l'Agenzia non ha riconosciuto alcun nesso tra i citati costi e quelli rientranti nella base imponibile di cui al citato art. 74-ter, comma 2, pertanto, all'istante è stata riconosciuta la possibilità di avere la **detrazione IVA** in via **ordinaria** su tali costi, così come previsto dall'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972.

In merito al secondo quesito illustrato dall'istante, l'Agenzia delle entrate si è trovata concorde con la soluzione proposta da Alfa S.r.l.

### Operazione accessoria: requisiti

Come più volte sottolineato dall'Amministrazione finanziaria, per qualificare un'operazione come accessoria si devono verificare le seguenti condizioni:

- deve integrare, completare o rendere possibile l'operazione principale;
- deve essere resa direttamente dal medesimo cedente/prestatore che effettua l'operazione principale (è prevista anche la possibilità che sia resa da terzi, ma per conto e a spese del soggetto che ha effettuato la prestazione principale);
- deve essere resa nei confronti del medesimo cessionario/committente nei confronti del quale è resa l'operazione principale.

Riguardo il caso esposto, non risulterebbe possibile individuare un'operazione principale e un'operazione secondaria con un nesso di dipendenza funzionale. Infatti, nei pacchetti ospitalità è previsto che:

- il biglietto possa essere acquistato dal cliente solo in combinazione con uno dei servizi messi a disposizione;
- il cliente abbia la possibilità di acquistare ulteriori servizi o di effettuare diverse composizioni di servizi;
- la valorizzazione di ogni servizio si possa ricavare immediatamente dalla differenza tra l'ammontare del costo totale del pacchetto e l'ammontare del biglietto.



Infine, per il cliente non sarebbe previsto un pagamento unico, ma distinti pagamenti composti da biglietto d'ingresso e da servizi esperienziali, di conseguenza, non ravvisandosi la presenza di un'unica prestazione economica indissociabile, **ciascuna operazione** dovrebbe assumere un'**autonoma rilevanza** ai fini **IVA**.

In conclusione, l'Agenzia ha stabilito che le due tipologie di prestazioni effettuate (la vendita del biglietto d'ingresso e la cessione dei servizi di ospitalità) dovrebbero essere tenute distinte e ad ognuna di esse dovrebbe essere applicata la relativa disciplina IVA prevista.



IVA in fattura

# IVA duplicata: in caso di autofattura denuncia è consentito il rimborso

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

## Contenzioso tributario

La Corte di Giustizia di II grado della Liguria, con la sentenza n. 374/2/24, depositata il 17 maggio 2024, ha fornito un **importante principio** in materia di **autofattura denuncia e rimborso dell'IVA**.

Una S.r.l. ricorreva davanti alla Corte di Giustizia Tributaria di II grado avverso la sentenza emessa nel 2021 dalla Commissione tributaria provinciale.

Nel ricorso si evidenziava che:

### Oggetto del ricorso

- la società ricorrente, il 22 novembre 2020, aveva notificato all'Agenzia delle entrate il ricorso con il quale aveva impugnato il diniego disposto dalla stessa Agenzia, il 7 agosto 2020, di rimborso richiesto con l'istanza del 10 dicembre 2019;
- che con tale istanza, la S.r.l. aveva richiesto il rimborso dell'IVA versata in eccesso a seguito di auto fatture denunciate per l'anno di imposta 2019, costituendo duplicazione di IVA già precedentemente versata per un totale di poco meno di 240.000 euro;
- che essa svolge attività di cessione di carburanti per autotrazione, attività svolta mediante carte elettroniche del circuito MasterCard intestate alla società ricorrente e cedute in uso ai propri clienti (imprese professionisti);
- che, in tal modo, quotidianamente, la S.r.l. liquida il pagamento degli acquisti effettuati ed emette fattura ai clienti, contestualmente richiedendo agli esercenti che gestiscono impianti di distribuzione del carburante l'emissione delle relative fatture con modalità cumulativa;
- che nel 2019, però, svariati gestori non avrebbero emesso le fatture, per svariati motivi (concorrenza, dimenticanza, scarsa dimestichezza, ecc.), con la conseguenza che, venendo a mancare le fatture passive richieste, la S.r.l. ricorrente si sarebbe trovata a procedere all'invio telematico delle c.d. autofatture di denuncia, ai sensi dell'art. 7, D.Lgs. n. 421/1979;
- che successivamente, tutti i gestori di carburante avevano emesso (quasi) tutte le fatture, e quindi, col pagamento di esse, la S.r.l. aveva di nuovo pagato l'IVA sulle stesse prestazioni;
- che, pertanto, la S.r.l. aveva presentato istanza di rimborso per l'IVA versata in sede di denuncia, sul presupposto che l'IVA era stata poi effettivamente assolta;

- che l'istanza di rimborso era, però, stata respinta dall'Agenzia delle entrate sulla base del fatto che l'importo richiesto non sarebbe riconducibile ad imposta non dovuta;  
- che, però, si tratterebbe di un mero formalismo, trattandosi, comunque, di IVA pagata due volte per la stessa operazione.

I **giudici tributari di I grado** hanno ritenuto che la S.r.l., non avendo ricevuto le fatture relative a parte degli acquisti, **non avrebbe dovuto emettere** le c.d. **fatture denuncia**, in quanto non poteva applicarsi l'art. 6 del D.Lgs. n. 471/1997, essendo consapevole della circostanza che i distributori di carburante avevano già proceduto all'emissione dei corrispettivi, con conseguente obbligatorietà del versamento dell'imposta.

Per la S.r.l. ricorrente sarebbe comunque erronea l'implicita affermazione della Commissione tributaria per cui il doppio pagamento d'imposta si verificherebbe solo se l'imposta venisse pagata due volte e se il soggetto pagatore fosse materialmente lo stesso.

Sosteneva in diritto l'appellante che sarebbe erronea l'applicazione da parte della Commissione tributaria di I grado della normativa di riferimento (art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997), essendo incontestato che **la S.r.l. finirebbe per pagare due volte l'IVA** sulle stesse operazioni:

- 1) la prima volta nel momento del pagamento del corrispettivo favore del gestore;
- 2) la seconda volta nel momento della presentazione della fattura-denuncia.

Sempre secondo l'appellante, sarebbe poi **corretto** l'utilizzo della procedura della c.d. **fattura denuncia** e comunque sarebbe dovuta la **restituzione** dell'**imposta** anche nel caso in cui i versamenti siano eseguiti da soggetti diversi, purché alla fine l'imposta gravi sullo stesso soggetto.

### **Autofatture: la riforma operativa**

È stato pubblicato in G.U., dopo un lungo dibattito parlamentare, il D.Lgs. 14 giugno 2024, n. 87, recante "Revisione del sistema sanzionatorio tributario, ai sensi dell'art. 20, della Legge 9 agosto 2023, n. 111" (G.U. Serie Generale n. 150 del 28 giugno 2024).

Le nuove disposizioni prevedono modifiche normative anche in materia di "autofattura"; in particolare, l'art. 2 del D.Lgs. n. 87/2024, riformula l'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997, relativo all'obbligo della regolarizzazione delle fatture da parte del cessionario/committente, soggetto passivo IVA.

Il testo previgente stabilisce che il cessionario/committente, se non riceve la fattura entro 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, deve trasmettere all'Agenzia delle entrate, previo pagamento dell'imposta, entro il 30° giorno successivo, un'autofattura; se, invece, riceve una fattura irregolare, deve trasmettere, entro il 30° giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo, previo versamento dell'imposta o della maggiore imposta eventualmente dovuta.

L'omessa regolarizzazione è punita con la sanzione amministrativa pari al 100% dell'IVA, con un minimo di 250 euro.

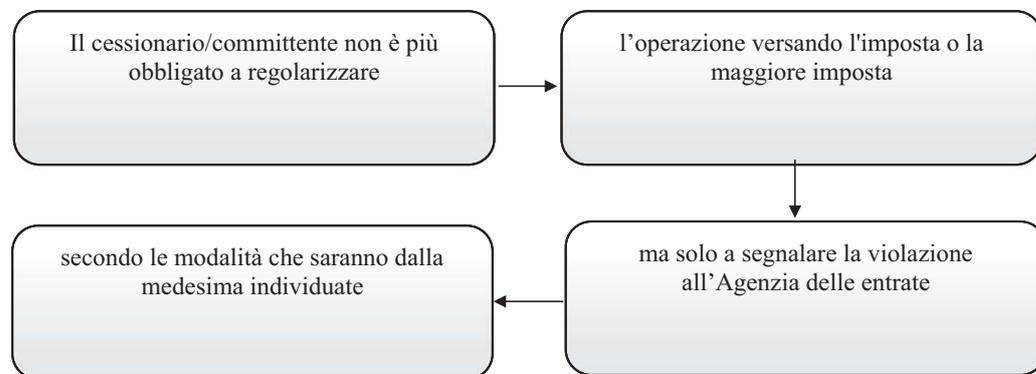
Nella nuova versione dell'art. 6, comma 8, del D.Lgs. n. 471/1997, sono previste novità che si applicano alle violazioni commesse a decorrere dal 1° settembre 2024.

È disposto, infatti, che al cessionario/committente è applicata la **sanzione** del **70% dell'imposta**, con un **minimo** di **250 euro**, qualora **non provveda a comunicare**

#### **Modifiche normative**

Schema  
di sintesi

l'**omissione** o l'**irregolarità** all'**Agenzia delle entrate** tramite gli strumenti messi a disposizione da quest'ultima, **entro 90 giorni** dal **termine** in cui doveva essere emessa la **fattura** o da quando è stata emessa la **fattura irregolare**.



Quasi sicuramente l'**abolizione** dell'**obbligo** di **pagare l'imposta faciliterà** la **collaborazione** del **cessionario/committente**.

Dalla lettura della Relazione illustrativa che ha accompagnato l'approvazione della riforma si desume che la regolarizzazione richiesta dovrebbe consistere nel comunicare all'Agenzia delle entrate i dati relativi alla natura, alla qualità e alla quantità dei beni e servizi, all'ammontare del corrispettivo, all'aliquota e all'ammontare dell'imponibile e dell'imposta.

La nuova norma, inoltre, **esclude espressamente** che il cessionario/committente abbia l'**obbligo di controllare** e sindacare le valutazioni giuridiche compiute dal **cedente/prestatore** riferite ai titoli di non imponibilità, esenzione o esclusione dall'imposta derivati da un requisito soggettivo del predetto emittente non direttamente verificabile.

Schema  
di sintesi

Le modifiche sembrano finalizzate a una maggiore semplificazione procedurale (apprezzabile soprattutto nei casi in cui, contestualmente alla regolarizzazione del committente, si sia ravveduto anche il cedente/prestatore) e a mitigare la responsabilità del destinatario di fatture irregolari o omesse, poiché:



- in luogo della presentazione del documento avente i caratteri della fattura, il committente sarà gravato di un obbligo di mera "comunicazione" all'Agenzia delle entrate dell'omissione o dell'irregolarità - tramite "gli strumenti messi a disposizione dalla medesima" - che dovrà adempiere entro 90 giorni dal termine in cui doveva essere emessa la fattura o da quando è stata emessa la fattura irregolare;
- viene meno l'obbligo di pagamento della (maggiore) imposta eventualmente dovuta (e il correlato diritto di detrazione);
- in caso di inadempimento, il trattamento sanzionatorio scende al 70% dell'imposta (sempre con un minimo di 250 euro).

## Alcuni precedenti orientamenti giurisprudenziali

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 20587 del 7 ottobre 2011, ha chiarito nella propria costante giurisprudenza in tema di IVA, che il termine di adempimento dell'obbligo di autofattura, stabilito dalla norma (art. 6, comma 8, lett. a, del D.Lgs. n. 471/1997) va calcolato (in quel caso trattandosi di cessione di beni per atto della PA, nella specie, vendita all'incanto in sede di esecuzione immobiliare) assumendo il versamento del prezzo da parte dell'aggiudicatario come *dies a quo* per la decorrenza dei 4 mesi, alla cui scadenza sorge la necessità di regolarizzazione, irrilevante restando l'emissione del decreto di trasferimento, sia

perché, in relazione a tale tipologia di vicende, "l'operazione si considera effettuata", ai sensi dell'art. 6, comma 2, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, "all'atto del pagamento del corrispettivo".

Più recentemente, la Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 13268 del 14 maggio 2024, ha affermato che, per contestare la mancata emissione della "autofattura denuncia", è necessario dimostrare l'avvenuto pagamento del servizio, non bastando la sola esecuzione del servizio; ai fini IVA, l'obbligo di emissione della fattura sorge solo con il pagamento.

### **Analisi dei giudici tributari della Liguria**

La S.r.l. ricorreva davanti ai giudici tributari liguri di II grado relativamente alla **richiesta di rimborso dell'IVA pagata in eccesso** a seguito di autofatture-denuncia per l'anno di imposta 2019, con la conseguente, appunto, asserita duplicazione di pagamento dell'IVA. Osserva la Corte di Giustizia Tributaria di II grado della Liguria che:

- gli elementi materiali di fatto sono pacifici, ed emergono del resto dalla - pure incontestata - documentazione prodotta;
- ne emerge che effettivamente la S.r.l., provvedendo al pagamento delle fatture relative alla fornitura dei carburanti da parte dei singoli distributori, si è comportata quale utente, al cui carico era ed è l'IVA, salvo recupero dai suoi clienti;
- peraltro, avendo essa emesso anche le c.d. autofatture-denuncia in luogo dei singoli distributori del carburante, ha pagato due volte l'IVA sulle stesse forniture: poiché su di esse - come ripetesì - gli stessi singoli distributori l'avevano applicata e riversata come per legge sulla S.r.l.;
- non occorre entrare nel merito della liceità dell'emissione delle c.d. autofatture denuncia, né sulla correttezza e linearità del comportamento complessivo della S.r.l. Ciò che invece importa è accertare e dichiarare se, in linea con i diritti e con lo statuto del contribuente (specie nella sua ultima formulazione) la sostanza della pretesa fiscale esista e persista oppure no, evitando ogni duplicazione e ogni impedimento "formale" ad eventuale restituzione di quanto non (tuttora) dovuto.

Ricordano i giudici tributari liguri che, ai sensi dell'art. 10 dello Statuto del contribuente di cui alla Legge n. 212/2000, significativamente rubricato "Tutela dell'affidamento e della buona fede. Errori del contribuente", i rapporti tra contribuente e Amministrazione finanziaria sono pur sempre improntati al **principio della collaborazione** e della **buona fede**: in particolare, **neppure le sanzioni** possono essere "**irrogate** quando ciò si traduce in una **mera violazione formale** senza alcun debito di imposta".

Il principio deve, quindi, essere applicato, occorrendo anche estensivamente, pure in questo caso, nel quale, comunque, l'IVA è stata pagata due volte per le stesse prestazioni ed è perciò rimasta a carico sostanziale della S.r.l. per tutto quanto essa non abbia potuto recuperare dagli utenti finali.

E quanto appena sopra vale anche a prescindere dal dovere o meno della S.r.l. di emettere le autofatture entro 4 mesi dalle prestazioni, e dall'obbligo o meno dei distributori di carburante di emettere le relative fatture entro lo stesso termine (fatture comunque poi emesse).

La Corte, in ogni caso, precisa che si tratterebbe comunque di un doppio pagamento dell'imposta, cioè comunque di un **indebito oggettivo** suscettibile di fondare quel **dovere**



**di restituzione da parte dell'Erario** che non può essere disconosciuto per meri errori formali. Anche in ambito IVA, infatti, è espressamente regolata la materia dei rimborsi (combinato disposto degli artt. 30 e 38-*bis* del D.P.R. n. 633/1972 e successive modificazioni).

### **Conclusione**

I **giudici** tributari liguri, in conclusione, **condannano l'Agenzia delle entrate** alla **restituzione** delle **somme oggetto del contenzioso**.



Procedure operative

# Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale UE: quadro aggiornato

di **Giovanna Greco**

Le nuove regole in vigore dal 4 ottobre 2024 previste dalle **Disposizioni Nazionali Complementari al Codice Doganale dell'Unione**, introdotte dal D.Lgs. n. 141/2024, hanno apportato rilevanti modifiche normative in materia doganale.

## Modifiche normative

Tra le principali modifiche normative, si segnalano, in particolare, le disposizioni che riguardano:

- il rapporto doganale, con il chiarimento dell'inclusione dell'IVA all'importazione tra i diritti di confine;
- la rappresentanza doganale;
- il riordino e la semplificazione del quadro normativo sanzionatorio, con una diversa razionalizzazione delle sanzioni penali per il contrabbando e di quelle amministrative;
- il potenziamento dello sportello unico doganale e dei controlli (SUDOCO);
- le esportazioni temporanee.

Suddiviso in 6 Titoli e 67 pagine, il documento di prassi si sofferma, in linea generale:

- sul riassetto del quadro normativo in materia doganale, attraverso l'aggiornamento o l'abrogazione di disposizioni vigenti da molti anni, in conformità al diritto dell'Unione Europea;
- sull'aumento della qualità dei controlli, migliorando il coordinamento tra le Autorità doganali dell'Unione, e sulla semplificazione delle verifiche inerenti alle procedure doganali, anche attraverso un maggiore coordinamento tra le Amministrazioni coinvolte, potenziando lo sportello unico doganale e dei controlli;
- sul completamento della telematizzazione delle procedure e degli istituti doganali;
- sul riordino delle procedure di liquidazione, accertamento, e sulla revisione dell'accertamento e riscossione;
- sulla revisione dell'istituto della controversia doganale;
- sulla riforma del sistema sanzionatorio.

**Nuova  
regola****Diritto di confine**

Particolari novità riguardano il diritto di confine. In sostanza, rispetto alla formulazione dell'art. 34 del previgente T.U.L.D. (Testo Unico delle leggi doganali), tra i diritti di confine viene **esplicitamente indicata l'imposta sul valore aggiunto**, per stabilire che anche a questo tributo, per le operazioni di **importazione**, si applica la normativa unionale in materia di **individuazione del debitore** e di **estinzione dell'obbligazione doganale**.

La testuale indicazione dell'IVA tra i diritti di confine è finalizzata a fornire una risposta normativa al principio enunciato dalla famosa sentenza della Corte di Giustizia UE (causa C-714/20), in base alla quale: "in materia di solidarietà, **non può essere riconosciuta la responsabilità del rappresentante doganale** indiretto per il pagamento dell'IVA, in solido con l'importatore, in assenza di disposizioni nazionali che lo designino o lo riconoscano, in modo esplicito e inequivocabile, come debitore di tale imposta".

L'imposta sul valore aggiunto non costituisce diritto di confine nei casi di:

- a) immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'IVA, perché le stesse sono destinate alla successiva immissione in consumo in altro Stato membro dell'Unione Europea;
- b) immissione in libera pratica di merci senza assolvimento dell'imposta sul valore aggiunto e vincolo delle medesime a un regime di deposito diverso dal deposito doganale. Si tratta del caso di merci immesse in libera pratica e poi introdotte in un deposito IVA.

**Esportazioni temporanee**

Altra novità riguarda il riordino delle disposizioni nazionali relative alle operazioni di esportazione temporanea, in base alle quali l'Agenzia delle dogane e dei Monopoli potrà autorizzare l'esportazione temporanea di **merce unionale** destinata ad essere **reimportata** tal quale **entro** un massimo di **36 mesi**, prorogabili dietro richiesta motivata dell'interessato, per scopi quali l'utilizzo come campioni, per visionatura, per collaudo, manifestazioni fieristiche, ecc. L'IVA sarà considerata **diritto di confine** solo nel caso di **irregolare introduzione in consumo in Italia**, ove non sia dimostrata l'immissione in consumo nell'altro Stato membro e non vi siano prove dell'uscita dal territorio italiano e ove la merce non sia presa in carico nella contabilità del deposito IVA.

Le nuove disposizioni si limitano a regolare esclusivamente l'esportazione temporanea delle merci unionali destinate a essere reimportate nell'ambito di operazioni rientranti in precise casistiche, dal momento che per il regime dell'ammissione temporanea - disciplinato dal diritto unionale - sono già contemplate tutte le casistiche.

**IVA tra i diritti di confine e la rappresentanza doganale**

Come detto, rispetto alla formulazione dell'art. 34 del previgente T.U.L.D., tra i diritti di confine viene esplicitamente menzionata l'IVA, al fine di chiarire, rispetto ai diversi orientamenti giurisprudenziali, che anche a questo tributo, per le operazioni di importazione, si applica la normativa UE in materia di individuazione del debitore e di estinzione dell'obbligazione doganale. La normativa doganale unionale in materia di rappresentanza (art. 18, CDU) afferma il principio secondo cui chiunque può nominare un rappresentante per gestire le sue relazioni con le autorità doganali. La **rappresentanza** può essere diretta, se il rappresentante agisce in nome e per conto del soggetto rappresentato, oppure **indiretta** se il rappresentante agisce in nome proprio ma per conto di un altro soggetto.



Ragion per la quale, nel caso in cui l'operatore non sia stabilito nel territorio unionale, lo stesso deve farsi rappresentare, per l'espletamento delle formalità doganali, esclusivamente da un soggetto stabilito nel territorio unionale che agisce in rappresentanza indiretta (art. 31, comma 4, CDU).

Con l'adozione delle DNC, il legislatore nazionale, nell'ambito della facoltà di cui all'art. 18, comma 3, del CDU, ha ora disciplinato l'istituto della "rappresentanza diretta", subordinandola al **rilascio** di un'**abilitazione**, secondo le specifiche condizioni indicate nella norma. Tali condizioni sono considerate assolte per gli **spedizionieri doganali**, i **C.A.D.** e gli operatori economici autorizzati (**AEO**).

### **Semplificazione del quadro normativo sanzionatorio**

Il D.Lgs. n. 141/2024 realizza un'importante attività di riordino e semplificazione del quadro normativo sanzionatorio. Nello specifico, prevede due sole fattispecie di **illecito, penale e amministrativo** (il previgente T.U.L.D. includeva anche "sanzioni amministrative per le violazioni di lieve entità", il c.d. contrabbando depenalizzato) e, utilizzando il criterio dell'ammontare dei diritti dovuti, rende il sistema più coerente sia con le disposizioni attualmente in vigore per i tributi interni sia con la disciplina unionale.

Osservato che il problema è stato riconosciuto nell'elemento oggettivo del valore dei diritti di confine dovuti. Di conseguenza, indipendentemente dalla valutazione della presenza o meno dell'elemento soggettivo del dolo, a fronte di una condotta in cui i **diritti di confine dovuti**, distintamente considerati, sono **inferiori a "10.000 euro"** si applica la **sanzione amministrativa**, mentre se il valore dei diritti è **superiore** alla predetta soglia, si applica la **sanzione penale**, salvo diversa valutazione dell'Autorità giudiziaria; l'entità della sanzione, in assenza di circostanze aggravanti, per entrambe le fattispecie è stata fissata **dal 100% al 200%** dei **diritti di confine** dovuti.

L'art. 96 del D.Lgs. n. 141/2024 disciplina, invece, le sanzioni amministrative e prevede, tra l'altro, che, qualora l'Autorità giudiziaria, pur a fronte di diritti di confine dovuti superiori alla soglia dei 10.000 euro, **non rilevi** l'elemento soggettivo del **dolo**, sempre necessario per qualificare la condotta di rilevanza penale, sia l'Amministrazione doganale a stabilire l'applicazione della sanzione prevista dal comma 14 dell'art. 96, ovvero una **sanzione amministrativa dall'80% al 150%** dei diritti di confine dovuti, comunque in misura non inferiore a 500 euro.

### **Sportello unico doganale e dei controlli (SUDOCO)**

Lo sportello unico doganale e dei controlli si propone, nello specifico, di armonizzare e concentrare, in un unico tempo e in un unico luogo, i controlli da eseguire sulle merci in entrata, in uscita o in transito, a opera di amministrazioni diverse.

Le nuove disposizioni potenziano l'istituto dello sportello unico doganale e dei controlli (c.d. SUDOCO), disciplinato sia a livello unionale che a livello nazionale e finalizzato al coordinamento, in via telematica, di tutti i procedimenti e dei controlli operati all'entrata e all'uscita delle merci nel o dal territorio nazionale.

Tale strumento dovrebbe quindi essere utile a migliorare l'efficienza del processo di controllo e **ridurre i tempi di attesa** degli operatori per il **rilascio di autorizzazioni, nulla osta** o altri documenti.

Regole di fatturazione

# Norme sulla crisi d'impresa e l'insolvenza: variazioni in diminuzione dell'IVA

di **Barbara Bissacco**

Le **variazioni in diminuzione dell'IVA**, in particolare nell'ambito delle procedure concorsuali, sono spesso state oggetto di **numerosi controversie**, in quanto, in diversi casi, sono sorte problematiche dovute dalla difficoltà di intrecciare le norme fiscali con quelle concorsuali.

Anche se ancora oggi la disciplina risulta priva di un inquadramento sistematico, c'è stato uno spostamento dell'orientamento verso una tesi volta alla ragionevole certezza del mancato incasso per l'emissione della nota di credito da parte del creditore falciato.

Per quanto l'Agenzia delle entrate risulti contraria a tale tesi, la Corte di Giustizia Europea, invece, sembra esprimersi a favore, in quanto, in virtù del **principio di neutralità dell'imposta**, la base imponibile dell'IVA deve essere costituita da quanto realmente è stato percepito dal soggetto passivo.

Di conseguenza, sono state introdotte nel nostro ordinamento delle nuove disposizioni di legge che rispecchiano la giurisprudenza comunitaria e favoriscono il passaggio verso il presupposto della **"ragionevole certezza"** in luogo della **"certezza giuridica"** del **mancato pagamento**, come avveniva in precedenza.

## Disciplina delle variazioni in diminuzione IVA

Il Decreto Sostegni *bis* (art. 18, D.L. n. 73/2021, convertito dalla Legge n. 106/2021) ha introdotto importanti novità alla disciplina prevista per le variazioni in diminuzione dell'imponibile IVA e dell'imposta dovuta (art. 26, D.P.R. n. 633/1972), nell'ambito delle procedure concorsuali previste dal nuovo Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (D.Lgs. n. 14/2019, aggiornato al D.Lgs. n. 224/2023).

Il D.L. n. 73/2021 ha di fatto ripristinato la disciplina del recupero dei crediti inesigibili oggetto di procedure concorsuali già prevista dalla Legge n. 208/2015 (Legge di stabilità 2016), purtroppo mai entrata in vigore per effetto della Legge di bilancio 2017 (Legge n. 232/2016).

Nello specifico, la nuova disciplina prevede che qualora il debitore sia assoggettato a una procedura concorsuale, il creditore può procedere alla **variazione** in diminuzione dell'IVA già a partire dalla **data di apertura della procedura concorsuale**, ai sensi del combinato disposto dei nuovi commi *3-bis* e *10-bis* aggiunti all'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 ad opera del D.L. n. 73/2021.

Da sottolineare che la novità introdotta **non ha effetto retroattivo**, pertanto, può essere applicata soltanto per le procedure avviate a partire dalla data del **26 maggio 2021**.



### Regole di riferimento

In sostanza, su tutte le nuove procedure concorsuali avviate dopo il 26 maggio 2021, viene data la possibilità al cedente/prestatore di recuperare la maggior IVA versata all'Erario, potendo procedere alla variazione in diminuzione dell'IVA già a partire dalla data in cui il cessionario/committente viene assoggettato alla procedura stessa.

### Procedure concorsuali avviate ante 26 maggio 2021

Come detto in precedenza, il D.L. n. 73/2021 si applica alle procedure concorsuali avviate a partire dal 26 maggio 2021, per quelle aperte in data antecedente e ancora in corso si continua ad applicare la previgente disciplina.

Il creditore, quindi, per poter procedere ad effettuare la variazione in diminuzione dell'IVA deve attendere l'esito della procedura concorsuale.

Nel caso di **fallimento del debitore**, il creditore può procedere alla **variazione** in diminuzione dell'IVA, senza limiti di tempo, ma solo dopo che il **piano di riparto** dell'attivo sia divenuto **definitivo**. In assenza del piano di riparto, il creditore dovrà attendere la scadenza del termine per il reclamo al decreto di chiusura del fallimento.

Per quanto riguarda il **concordato preventivo**, il creditore deve attendere l'**infruttuosità** della **procedura** prima di poter procedere alla variazione in diminuzione.

### Posizione del MEF e dell'Agenzia delle entrate

Su questo punto si sono espressi il MEF, con la C.M. n. 77/E del 17 aprile 2000, e l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 8/E del 7 aprile 2017, e hanno precisato che per i creditori chirografari, solo per la percentuale di credito che non risulta soddisfatta dall'esito del concordato, la procedura si può definire infruttuosa non solo quando la **sentenza di omologazione** è diventata **definitiva**, ma anche nel momento in cui il **debitore concordatario adempie** agli **obblighi assunti** dal concordato. L'importanza di quest'ultimo aspetto è dato dal fatto che il concordato potrebbe anche non risolversi e di conseguenza può essere dichiarato il fallimento.

### Commissione tributaria provinciale di Vicenza

Da evidenziare che già in passato la Commissione tributaria provinciale di Vicenza, con la sentenza n. 145 del 17 aprile 2019, aveva riconosciuto il diritto di procedere alla variazione in diminuzione quando si era in presenza di una **ragionevole probabilità** che il **debito non venisse saldato completamente** e senza quindi attendere l'esito della procedura concorsuale.

Con un'interpretazione più restrittiva, invece, si è espressa l'Agenzia delle entrate, che, con la risposta a interpello n. 471 del 29 novembre 2023, ha puntualizzato che bisogna attendere l'esito dei giudizi e l'esecutività di eventuali piani supplementari di riparto prima che il creditore possa procedere ad effettuare la variazione in diminuzione dell'IVA.

### Procedure esecutive individuali

### Regole di riferimento

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 20/E del 29 dicembre 2021, ha fornito alcune precisazioni riguardo all'ambito applicativo del nuovo D.L. n. 73/2021.

In particolare, è stato confermato che sono previsti tempi più accelerati per il recupero dei crediti non riscossi a causa delle procedure concorsuali applicate in capo al debitore, però viene specificato che le **nuove previsioni non riguardano le procedure esecutive individuali**.

Per queste ultime il creditore può operare la variazione in diminuzione dell'IVA solo dopo l'**esito infruttuoso** delle procedure stesse e si applica quanto previsto dall'art. 26, comma 12, del D.P.R. n. 633/1972.



Di conseguenza, in caso di pignoramento presso terzi, l'infruttuosità viene considerata quando dal verbale redatto dall'Ufficiale Giudiziario non risultano più beni o crediti da pignorare presso il terzo pignorato.

Nel caso invece di pignoramento di **beni mobili**, si determina l'infruttuosità quando, sempre dal verbale redatto dall'Ufficiale Giudiziario, non risultano più beni da pignorare, oppure si presenta l'impossibilità di accedere al domicilio del debitore, oppure ancora in caso di irreperibilità del debitore stesso.

Infine, nell'ipotesi in cui i **beni pignorati** vengano **venduti all'asta**, la procedura si può definire infruttuosa nel momento in cui si decide di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità, in quanto per tre volte l'asta va deserta.

### Modalità e termini entro cui effettuare le variazioni in diminuzione

La Commissione di Studio "Aspetti tributari nella crisi" del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili ha pubblicato, in data 22 maggio 2024, un documento di ricerca dove vengono forniti importanti chiarimenti sulle linee operative che il creditore deve adottare, ai sensi del nuovo D.L. n. 73/2021, per effettuare la **variazione** in diminuzione dell'IVA nel caso in cui il suo debitore si trovi assoggettato a una procedura concorsuale.

L'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, stabilisce che il creditore ha diritto a procedere ad effettuare la variazione in diminuzione dell'IVA dal momento in cui il **cessionario/committente** viene **assoggettato** a una **procedura concorsuale**.

#### Termine

Secondo l'Agenzia delle entrate, il creditore dovrebbe procedere all'emissione della **nota di credito entro** il termine per la **presentazione** della **dichiarazione IVA** annuale relativa all'**anno** in cui si verifica l'assoggettamento alla **procedura concorsuale**, mentre, per l'esercizio del diritto alla **detrazione** dell'imposta corrispondente alla variazione, si dovrebbe procedere nelle **liquidazioni periodiche** relative all'**anno** di **emissione** della **nota di credito**, oppure, al più tardi, direttamente nella dichiarazione IVA relativa all'anno di emissione della nota di credito.

L'art. 18 del D.L. n. 73/2021 ha previsto un accorciamento delle tempistiche entro cui il creditore può procedere al recupero della maggiore IVA versata a causa dell'assoggettamento del suo cliente alle procedure concorsuali.

La nuova disciplina prevista è sicuramente in linea con l'interpretazione della Corte di Giustizia UE, che, già in passato, in diverse sentenze, si era pronunciata a tutela del principio di neutralità dell'IVA, in quanto la base imponibile deve essere costituita dal corrispettivo realmente ricevuto per la cessione/prestazione. Inoltre, le nuove disposizioni permettono al creditore di recuperare la maggior IVA versata, in tempi più brevi, senza aver bisogno di attendere l'esito infruttuoso delle procedure concorsuali dalla durata troppo eccessiva.

L'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 485 del 3 ottobre 2022, ha ripreso quanto era già stato illustrato nella risoluzione n. 127 del 3 aprile 2008, riconfermando, quindi, che la variazione **non può essere riferita alla sola IVA**.

Infatti, la variazione in diminuzione non può andare solo ad incidere sull'imposta, ma deve andare a ridurre anche la relativa base imponibile. Se la variazione toccasse solo l'IVA, si andrebbe ad alterare l'indissolubile collegamento che esiste tra l'imposta e la base imponibile che l'ha generata.

Inoltre, il mancato incasso da parte del creditore, a causa delle procedure concorsuali a cui è stato assoggettato il suo cliente, è relativo all'operazione originaria nel suo complesso e quindi non risulterebbe corretto procedere alla sola variazione dell'IVA.



### Note di variazione in diminuzione sola imposta

Le note di variazione in diminuzione della sola imposta sono consentite unicamente nei casi in cui in precedenza sia stato emesso un documento con:

- un'errata applicazione dell'aliquota IVA;
- un'errata applicazione del regime di non imponibilità o di esenzione;
- un'errata applicazione del tributo in caso di operazione fuori campo IVA.

### Modalità di effettuazione della variazione IVA

Qualora si verifichi una delle citate situazioni, il soggetto passivo deve procedere alla variazione in diminuzione applicando la stessa aliquota riportata nella fattura originaria, successivamente la fattura sarà riemessa applicando la corretta aliquota o il corretto regime IVA che richiede l'operazione.

In tutti i casi di variazione in diminuzione dell'IVA, quindi anche nel caso in cui un cliente venga sottoposto a procedure concorsuali, il soggetto passivo deve procedere ad emettere la nota di credito nelle **stesse modalità** in cui ha emesso la **fattura originaria** a cui la nota si riferisce. Le note devono essere progressivamente numerate, con la possibilità di utilizzare un apposito sezionale nei registri IVA.

La nota di credito deve essere emessa in formato XML, utilizzando la causale **documento "TD04 - nota di credito"** e deve essere trasmessa al Sistema d'Interscambio ai sensi dell'art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 127/2015.

Se si desidera formalizzare il documento in forma semplificata, indipendentemente dall'importo, si utilizza, invece, la causale **documento "TD08 - Nota di credito (semplificata)"**.

All'interno del documento deve essere data indicazione anche della fattura originaria di cui si sta procedendo ad effettuare la variazione in diminuzione, in particolare devono essere compilati:

- il campo 2.1.6 nel documento TD04;
- il blocco 2.1.2 nel documento TD08.

Se si dovesse verificare la situazione in cui, successivamente alla variazione in diminuzione, dovesse essere pagato il corrispettivo in tutto o in misura superiore a quanto previsto, l'art. 26, comma 5, del D.P.R. n. 633/1972, stabilisce l'obbligo da parte del soggetto passivo di procedere a effettuare un'ulteriore variazione, però, in aumento.

### Applicazione nella disciplina della crisi d'impresa e dell'insolvenza

Il documento di ricerca del 22 marzo 2024 pubblicato dal CNDCEC ha fornito importanti chiarimenti sull'utilizzo dello strumento della variazione in diminuzione nell'ambito della disciplina della crisi di impresa e dell'insolvenza, secondo le nuove disposizioni previste dall'art. 18 del D.L. n. 73/2021.

Di seguito, andiamo ad analizzare i comportamenti che si devono adottare nell'ambito delle varie procedure concorsuali, nei piani attestati e nella composizione negoziata.

Nell'ambito di una procedura fallimentare avviata prima del 26 maggio 2021, per l'effettuazione della variazione in diminuzione dell'IVA, trova applicazione ancora la vecchia disciplina, per cui il creditore deve attendere il momento in cui sia divenuto definitivo il piano di riparto e poi può procedere al recupero della maggiore imposta versata senza limiti di tempo.

### Fallimento e liquidazione giudiziale



### Concordato preventivo e accordi di ristrutturazione

Per tutte le procedure di fallimento e di liquidazione giudiziale avviate successivamente alla data del 26 maggio 2021, l'Agenzia delle entrate, con la già citata circolare n. 20/E/2021, ha precisato che la nota di credito può essere emessa a partire dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento o della liquidazione giudiziale.

Di conseguenza, il creditore può emettere la nota di credito già a partire dalla data in cui il debitore è assoggettato alla procedura e il limite di tempo per la sua emissione coincide con il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui viene aperta la procedura.

La nota di credito deve poi essere riportata nelle liquidazioni periodiche dell'anno di emissione e, al più tardi, nella dichiarazione IVA annuale relativa allo stesso anno in cui è stata emessa.

Nella circolare n. 20/E/2021 è stato inoltre sottolineato che la variazione in diminuzione dell'IVA non può essere preclusa al creditore che non abbia provveduto a insinuarsi al passivo della procedura.

Per quanto riguarda, invece, la posizione del **debitore assoggettato alla procedura concorsuale**, egli **non deve** procedere alla **registrazione** di tale **documento**.

Le nuove disposizioni previste dal D.L. n. 73/2021 si applicano anche nell'ambito del concordato preventivo e negli accordi di ristrutturazione, pertanto, il creditore può operare la **variazione** in diminuzione dell'IVA, **senza attendere l'esito** di tali **procedure**.

Ai sensi dei nuovi commi *3-bis* e *10-bis*, art. 26, del D.P.R. n. 633/1972, il creditore può emettere la nota di credito a partire dalla **data** del decreto di **ammissione alla procedura** di concordato preventivo, oppure dalla **data** del **decreto** che **omologa** l'accordo di ristrutturazione.

Per quanto riguarda la data a partire dalla quale il creditore può emettere la nota di credito, bisogna considerare:

- la data del decreto del Tribunale di accesso alla procedura di concordato preventivo (art. 47 del C.C.I.I.);
- la data della sentenza che omologa gli accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 48 del C.C.I.I.)

Invece, la data entro cui bisogna emettere la nota di credito coincide con il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare la variazione in diminuzione.

Il creditore ha diritto di esercitare la detrazione IVA, derivante dalla nota di credito, nella liquidazione periodica del mese o del trimestre in cui la stessa nota è emessa o, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'anno di emissione della nota di credito.

La circolare n. 20/E/2021 della Agenzia delle entrate ha chiarito che, per entrambi gli istituti, il creditore deve effettuare una variazione in diminuzione solamente per la parte di credito che rimarrà insoddisfatta, naturalmente ci deve essere la ragionevole certezza che l'altra parte di credito sia invece soddisfatta.

Se al termine delle suddette procedure il pagamento ricevuto dovesse risultare inferiore, il creditore avrà diritto ad effettuare un'ulteriore variazione in diminuzione, se, al contrario, il pagamento dovesse essere superiore, sarà obbligato a procedere con una variazione in aumento.



**Piani attestati  
nella  
composizione  
negoziata e nel  
concordato  
semplificato**

Da evidenziare che i due istituti presentano un'importante differenza in relazione al comportamento del debitore e degli organi di tali procedure nei confronti di una variazione in diminuzione.

Infatti, gli organi del concordato preventivo non sono tenuti al versamento dell'IVA relativa alle note di credito ricevute, al contrario, negli accordi di ristrutturazione, il debitore è obbligato al versamento dell'imposta.

La *ratio* sottostante a tale differenza sta nel fatto che l'Agenzia delle entrate non ritiene che gli accordi di ristrutturazione dei debiti possano essere considerati procedure concorsuali in senso stretto.

Per i "piani attestati di risanamento", l'art. 26, comma 3-*bis*, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, stabilisce che il creditore può procedere alla **variazione** in diminuzione dell'IVA in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, a partire dalla **data di pubblicazione nel Registro delle imprese del piano** stesso.

Quindi, tutti i creditori del piano di risanamento possono procedere col recupero della maggiore imposta versata attraverso l'emissione della nota di credito, alla condizione, però, che ci sia la pubblicazione dell'accordo presso il Registro delle imprese.

Se dovesse mancare l'iscrizione camerale, si applica, invece, il disposto previsto dall'art. 26, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, che stabilisce che in caso di accordi sopravvenuti tra le parti, i creditori possono recuperare l'IVA solamente nell'ipotesi in cui non sia già trascorso un anno dal momento dell'effettuazione dell'operazione.

Il D.L. n. 13 del 24 febbraio 2023, convertito poi nella Legge n. 41 del 21 aprile 2023 ha previsto delle disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza (PNRR) e del piano degli investimenti complementari al PNRR e ha creato forti incentivi per il ricorso all'istituto della "composizione negoziata della crisi".

Infatti, il debitore che si trovasse in una comprovata grave difficoltà e decidesse di ricorrere a questo strumento, otterrebbe come misura premiale la possibilità di richiedere una **dilazione dei debiti erariali fino a 120 rate**. Per il creditore, invece, viene data la possibilità di procedere alla variazione in diminuzione dell'IVA già a partire dalla data di pubblicazione nel Registro delle imprese dei contratti o degli accordi che definiscono la composizione negoziata della crisi.

Se la composizione negoziata della crisi non dovesse andare a buon fine, in quanto non risulta più possibile risanare l'impresa, bisogna procedere alla sua liquidazione e, a tal fine, è stato creato l'istituto del "**concordato semplificato**", che, anche se non è contemplato dall'art. 26, commi 3-*bis* e 10-*bis*, del D.P.R. n. 633/1972, può essere parificato a una procedura concorsuale.

Per questa procedura, **non è ancora chiaro come** il creditore possa **procedere** per effettuare la **variazione** in diminuzione dell'IVA affinché possa recuperare la maggior imposta versata.

Per non creare un pregiudizio ai creditori del concordato semplificato rispetto alle procedure concorsuali vere e proprie, si è stabilito che, per procedere alla variazione in diminuzione, si possa considerare come data quella del decreto che avvia l'apertura della procedura, in cui viene nominato l'ausiliario, vengono fissati gli obblighi di informativa ai creditori e viene quindi fissata la data di omologa del concordato.

La questione dovrebbe comunque essere definita in sede di attuazione della Delega per la Riforma Fiscale di cui alla Legge n. 111 del 9 agosto 2023 che impegna il Governo a estendere a tutti gli istituti previsti dal C.C.I.I. l'applicazione delle disposizioni previste dall'art. 26, commi 3-*bis*, 5, 5-*bis* e 10-*bis*, del D.P.R. n. 633/1972.

**Problematiche  
connesse****Esonero dal  
versamento IVA****Cessazione e consecuzione a procedure diverse**

Il documento di ricerca del CNDCEC ha affrontato anche un altro importante tema, ossia quello relativo alle problematiche in ipotesi di cessazione o di passaggio del debitore a una differente procedura concorsuale.

Infatti, ogni procedura concorsuale è caratterizzata da differenti regole nell'ambito della variazione in diminuzione dell'IVA, sia per il creditore che per il debitore assoggettato alla procedura stessa.

Per esempio, nella liquidazione giudiziale, la variazione in diminuzione potrebbe riguardare l'intero corrispettivo della fattura originaria, invece, nell'ambito del concordato preventivo, la variazione va rapportata alla parte di credito che resterà insoddisfatta in base alle percentuali prospettate nella proposta.

C'è da sottolineare che tutte le procedure concorsuali illustrate all'art. 26, comma 3-bis, lett. a), del D.P.R. n. 633/1972, prevedono che le variazioni in diminuzione dell'IVA effettuate dal creditore non entrano nelle liquidazioni periodiche del debitore. Il cedente/prestatore riesce a recuperare l'IVA, mentre la procedura non diviene debitrice dell'imposta nei confronti dell'Erario, il quale risulta l'unico soggetto a farsi carico dell'imposta non versata.

L'Agenzia delle entrate ha precisato che l'esonero del versamento dell'IVA riguarda solo le seguenti procedure:

- fallimento o liquidazione giudiziale;
- liquidazione coatta amministrativa;
- concordato preventivo;
- amministrazione straordinaria.

Invece, le procedure come i piani attestati di risanamento pubblicati e gli accordi di ristrutturazione dei debiti omologati prevedono che il debitore contabilizzi e versi l'IVA relativa alle note di credito ricevute.

Da qui nasce appunto la criticità del passaggio da un accordo di ristrutturazione omologato a un concordato preventivo oppure alla liquidazione giudiziale; bisognerà quindi verificare quanto è stato posto in essere nella precedente procedura ed effettuare gli opportuni correttivi in linea con quanto previsto dalla nuova procedura a cui il debitore risulterà assoggettato.

Per quanto riguarda il creditore, si potrebbe presentare una criticità quando si verifica una **sopravvenuta risoluzione** di un **accordo** previsto da un **piano attestato di risanamento**.

Su tale punto c'è stato pure un intervento da parte dell'Agenzia delle entrate, con il principio di diritto n. 1/2023 pubblicato il 10 gennaio 2023, con il quale è stato chiarito che qualora il creditore nel corso della procedura avesse già effettuato la variazione in diminuzione, una volta che si sia verificata la risoluzione della stessa, egli non deve procedere a una variazione in aumento se non nel momento in cui dovesse ricevere un pagamento superiore a quanto prospettato nella procedura ormai chiusa.

Se poi ci fosse un omesso pagamento da parte del cessionario/committente, l'obbligazione stabilita nel piano rimarrebbe inadempita, quindi, anche se subentra la risoluzione della procedura, il creditore potrà procedere a un'ulteriore variazione in diminuzione dopo aver fatto quella in aumento.

**Recupero  
dell'IVA****Mancata emissione della nota di credito**

Si è già analizzato in precedenza, per ogni tipologia di procedura concorsuale, quali sono le tempistiche entro cui il creditore può emettere la nota di credito per il recupero della maggiore IVA versata, però, potrebbe verificarsi la situazione in cui i termini per procedere alla variazione in diminuzione siano spirati.

In questo specifico caso, il combinato disposto dell'art. 26, comma 2 e seguenti e dell'art. 29, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972, **nega la possibilità** per il creditore di poter **recuperare l'IVA non detratta** presentando una dichiarazione IVA integrativa a favore come previsto dall'art. 8, comma 6-*bis*, del D.P.R. n. 633/1972, oppure presentando un'istanza di richiesta di rimborso ai sensi dell'art. 30-*ter* del D.P.R. n. 633/1972.

Infatti, di prassi, la dichiarazione IVA integrativa sarebbe un rimedio da utilizzarsi solo in caso di errori od omissioni a cui rimediare e non per recuperare una maggiore imposta versata.

In merito invece al citato art. 30-*ter* relativo alla richiesta di rimborso, l'Agenzia delle entrate, con la risposta a interpello n. 592 del 16 dicembre 2022, ha affermato che è una norma residuale ed eccezionale e quindi non trova applicazione quando il termine per l'esercizio del diritto alla detrazione IVA sia spirato per "colpevole inerzia" del soggetto passivo.

In conclusione, il **creditore** che non abbia provveduto a effettuare la variazione in diminuzione dell'IVA entro i termini previsti, **può chiedere il rimborso** della **maggiore imposta versata**, ma solo se si sono presentate delle **situazioni oggettive** che gli hanno impedito di emettere la nota di credito e quindi non per sua colpa o inerzia.

Procedure operative

# Note spese: possibile la dematerializzazione e conservazione digitale

di **Francesco D'Alfonso**

A seguito dell'introduzione della fattura elettronica obbligatoria, nel nostro Paese si stanno sviluppando molteplici processi tesi alla dematerializzazione dei documenti amministrativi e alla loro conservazione digitale.

## Nota spese

Con riferimento alle note rilasciate all'azienda dai propri dipendenti (c.d. note spese), stanno trovando sempre maggiore diffusione **sistemi di gestione** e di **conservazione informatizzati** attraverso i quali realizzare la dematerializzazione di tali documenti e dei relativi giustificativi.

La **nota spese**, in particolare, costituisce un documento predisposto da un dipendente nel quale quest'ultimo riepiloga le spese soggette a rimborso realizzate durante una trasferta lavorativa.

Si tratta, pertanto, di un **documento fiscale a tutti gli effetti**, per cui, per la sua conservazione, occorre **rispettare** una **specificativa normativa**.

## Regole fiscali di riferimento

In materia di documenti informatici, il riferimento normativo principale è rappresentato dal D.Lgs. n. 82/2005 (c.d. **Codice dell'Amministrazione Digitale** o "CAD") e dai decreti che ad esso hanno dato attuazione, sia in generale (cfr. i D.P.C.M. 22 febbraio 2013) sia nello specifico per l'ambito tributario (cfr. D.M. 17 giugno 2014).

La **copia per immagine** su supporto informatico di un **documento analogico** è prodotta mediante processi e strumenti che assicurano che il documento informatico abbia contenuto e forma identici a quelli del documento analogico da cui è tratto, previo raffronto dei documenti o attraverso certificazione di processo allorché siano adottate tecniche in grado di garantire la **corrispondenza** della **forma** e del **contenuto** dell'**originale** e della **copia** (art. 22, comma 1-*bis*, D.Lgs. n. 82/2005).

Ai fini tributari, il procedimento di generazione delle copie informatiche e delle copie per immagine su supporto informatico di documenti e scritture analogici avviene ai sensi dell'art. 22, comma 3, del D.Lgs. n. 82/2005 e termina con l'apposizione della **firma elettronica qualificata**, della **firma digitale** ovvero della firma elettronica basata sui certificati rilasciati dalle Agenzie fiscali.



### Informatizzazione dei documenti: requisiti

La normativa attualmente vigente permette dunque la produzione e la conservazione dei documenti contabili in modo informatizzato, consentendo che i documenti informatici sostituiscano ad ogni effetto di legge gli originali formati in origine su supporto analogico e siano idonei ad assolvere gli obblighi di conservazione previsti dalla legge. In presenza dei requisiti richiesti dalla normativa, è cioè possibile che i documenti analogici siano surrogati da quelli informatici, ovvero siano realizzati duplicati informatici di documenti informatici, e che la procedura sia interamente dematerializzata.

In particolare, occorre a tal fine, che qualunque documento informatico avente rilevanza fiscale, ossia qualunque documento elettronico che contiene la rappresentazione di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti ai fini tributari, posseda, tra le altre, le **caratteristiche** della **immodificabilità, integrità, autenticità e leggibilità** (risoluzione Agenzia delle entrate n. 96/E/2017).

Tale regola vale, naturalmente, anche per le **note spese dematerializzate**, le quali, per essere ritenute valide ai fini della **deducibilità** dei **costi** relativi, devono pertanto possedere, oltre ai requisiti legislativamente individuati a tale scopo, dette caratteristiche di immodificabilità, integrità ed autenticità.

In presenza di queste ultime, anche per tale tipologia di documento è dunque possibile che i documenti analogici siano sostituiti da quelli informatici.

Allo stesso tempo, va evidenziato che se si utilizza una **modalità analitica** di **rimborso spese** ai **dipendenti** e, insieme alla nota spese, sono conservati i documenti giustificativi della stessa, la nota può rientrare nel novero dei **documenti analogici originali "non unici"**, qualora sia possibile ricostruirne il contenuto attraverso la combinazione dei predetti documenti giustificativi e dei dati risultanti dalla contabilità (risoluzione Agenzia delle entrate n. 161/E/2007).

### Modalità di conservazione

Per quanto concerne, poi, la conservazione dei documenti informatici, occorre che questi ultimi siano conservati in modo tale che:

- siano rispettate le norme del Codice civile, le disposizioni del Codice dell'Amministrazione Digitale e delle relative regole tecniche e le altre norme tributarie riguardanti la corretta tenuta della contabilità;
- siano consentite le funzioni di ricerca e di estrazione delle informazioni dagli archivi informatici in relazione almeno al cognome, al nome, alla denominazione, al codice fiscale, alla partita IVA, alla data o associazioni logiche di questi ultimi, laddove tali informazioni siano obbligatoriamente previste.

Il processo di conservazione di detti documenti termina con l'**apposizione** di un **riferimento temporale opponibile a terzi** sul **pacchetto** di **archiviazione**.

### Allegati alle note spese

I giustificativi allegati alle note spese trovano generalmente **corrispondenza** nella **contabilità** dei **cedenti** o **prestatori** tenuti agli adempimenti fiscali.

La loro natura, pertanto, è in linea generale, quella di documenti analogici originali "non unici" ai sensi dell'art. 1, lett. v), del CAD, che qualifica come tali "i documenti per i quali sia possibile risalire al loro contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche se in possesso di terzi".



### Procedure di conservazione prevista

Da ciò deriva che il processo di conservazione elettronica dei giustificativi allegati alle note spese dei trasfettisti è correttamente perfezionato **senza** che sia necessario che un **pubblico ufficiale** attesti la conformità all'originale delle copie informatiche e delle copie per immagine su supporto informatico.

Ciò nondimeno, allorché il giustificativo allegato alla nota spese non consenta di risalire al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, anche se in possesso di terzi, allora lo stesso ha natura di **documento analogico originale "unico"**, la cui **conservazione sostitutiva** necessita, invece, dell'**intervento del pubblico ufficiale** di cui sopra.

Il comma 2, art. 4, del D.M. 17 giugno 2014 dispone, infatti, che la conformità all'originale delle copie informatiche e delle copie per immagine su supporto informatico di documenti analogici originali "unici" è autenticata da un notaio o da altro pubblico ufficiale a ciò autorizzato, secondo le modalità di cui all'art. 22, comma 2, del D.Lgs. n. 82/2005, e delle relative regole tecniche.

### Giustificativi emessi da soggetti esteri extra-UE

L'**intervento del pubblico ufficiale** sarà necessario anche nel caso in cui i **giustificativi** siano **emessi da soggetti economici esteri di Paesi extra-UE** con i quali non esiste una reciproca assistenza in materia fiscale ovvero non è assicurato un effettivo scambio di informazioni, locuzione da intendersi come riferita a uno dei Paesi annoverati nella c.d. *white list*, di cui all'art. 1 del D.M. 4 settembre 1996, con successive integrazioni e modificazioni, nonché a quelli che prevedono un adeguato scambio di informazioni tramite una convenzione per evitare la doppia imposizione sul reddito, uno specifico accordo internazionale o con cui trovano applicazione disposizioni comunitarie in materia di assistenza amministrativa (risposta a interpello Agenzia delle entrate n. 417/2019).

Qualora, infatti, i giustificativi allegati alle note spesa siano emessi da soggetti economici esteri di Paesi *extra-UE*, con i quali non esiste una reciproca assistenza in materia fiscale, viene meno per l'Amministrazione finanziaria la possibilità - tanto astratta, quanto concreta - di ricostruire il contenuto dei giustificativi stessi, attraverso altre scritture o documenti in possesso dei terzi (risoluzione Agenzia delle entrate n. 96/E/2017).

Ad ogni modo, una volta messe in atto le diverse procedure di conservazione, sarà possibile realizzare la distruzione dei documenti analogici.

### Corrispettivi per le prestazioni di trasporto rese dai tassisti

Le prestazioni di trasporto rese dai tassisti costituiscono servizi soggetti all'**obbligo di fatturazione su richiesta del committente non oltre** il momento di **effettuazione dell'operazione** (ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 633/1972).

Per questi servizi, la fattura è emessa in duplice copia ed è obbligatoriamente **conservata** almeno dal **prestatore**, sicché può essere considerata **documento analogico non unico** (risposta a interpello Agenzia delle entrate n. 740/E/2021).

Le medesime prestazioni sono, invece, **esonerate** dall'obbligo di certificazione tramite **scontrino o ricevuta fiscale** (ai sensi dell'art. 2, lett. l, del D.P.R. n. 696/1996).

### Interpello

Nel quesito relativo all'interpello dell'Agenzia delle entrate 24 giugno 2024, n. 142, il contribuente intende procedere alla dematerializzazione delle note spese e dei documenti che giustificano le spese sostenute dai dipendenti durante le trasferte di lavoro, in prevalenza per servizi di trasporto tramite **taxi**, saldati utilizzando, di regola, la **carta di credito aziendale**.

### Modalità di certificazione

### Oggetto del quesito



### Risposta dell'Agenzia delle entrate

Ciò dovrebbe avvenire utilizzando un sistema informatico in grado di consentire di creare automaticamente una versione digitale della spesa sostenuta partendo dalla **scansione sicura** del **giustificativo cartaceo** tramite apposita applicazione installata sullo smartphone aziendale, impiegando la **tecnologia "OCR"**, capace di riconoscere automaticamente il nome dell'esercente, la data e l'ora, la città, gli importi e il tipo di giustificativo (ad es.: vitto cena, vitto pranzo, taxi, etc.).

Una volta rilevate tutte le informazioni relative alle spese, il sistema compilerà automaticamente i campi corrispettivi della spesa all'interno di un *form*, prima di procedere alla fase successiva di inserimento di tale spesa all'interno della nota spese del lavoratore dipendente. Verranno infine utilizzati strumenti di Intelligenza Artificiale (**Intelligent Audit**) capaci di consentire un controllo automatico sulla coerenza delle note spese e delle spese in essa contenute, rispetto al documento ad esse allegate tramite scansioni/fotografia, mettendo in evidenza eventuali discordanze, incoerenze, errori di imputazioni, tentativi di sottomissione plurima del medesimo giustificativo e molti altri controlli ancora.

A valle del processo di verifica e approvazione, la nota spese sarà pronta per essere inviata, tramite integrazione, verso l'**ente archiviato certificato AGID**, al fine di effettuare l'arricchimento dei metadati necessari alla ricerca e al reperimento delle spese in caso di controlli e apponendo la firma digitale del responsabile della conservazione.

Ebbene, il sistema prospettato è, secondo l'Agenzia delle entrate, conforme alla normativa di riferimento, ferma restando la necessità che siano garantiti i requisiti di immodificabilità, integrità ed autenticità dei documenti dematerializzati.

Quanto ai giustificativi allegati alle note spese, viene ribadito che, laddove gli stessi trovino **corrispondenza** nella **contabilità** dei **cedenti** o **prestatori** tenuti agli adempimenti fiscali, il relativo processo di **conservazione elettronica** si considera **correttamente perfezionato senza** che sia necessario che un **pubblico ufficiale** attesti la conformità all'originale delle copie informatiche e delle copie per immagine su supporto informatico. Diversamente, nel caso in cui cioè il giustificativo allegato alla nota spese non consenta di risalire al suo contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione, allora la conservazione sostitutiva richiederà l'intervento del pubblico ufficiale.

Allo stesso tempo, l'Agenzia delle entrate, con riferimento ai documenti rilasciati ai dipendenti in trasferta per i servizi di trasporto dei taxi che non hanno chiesto l'emissione della fattura, evidenzia come, **in assenza** di un altro **documento fiscale** che giustifichi la prestazione di servizio, la **contabile** rilasciata dal mezzo di **pagamento elettronico**, che contiene dati generici, **non è sufficiente** ad identificare la spesa sostenuta **ai fini della deducibilità del costo**.

Oltre a tale documento, è, infatti, necessario disporre di un giustificativo di spesa rilasciato dal prestatore, dal quale sia possibile individuare i dati essenziali della spesa (data, nome del prestatore, percorso, corrispettivo).

Entrambi i documenti, inoltre, potendosi risalire al loro contenuto attraverso altre scritture o documenti di cui sia obbligatoria la conservazione (ad esempio, nella contabilità del prestatore tenuto agli adempimenti fiscali e, relativamente alla contabile del pagamento, anche nell'estratto conto del titolare della carta di credito/debito), costituiscono documenti analogici originali "non unici", per i quali, come sopra evidenziato, è possibile procedere alla conservazione sostitutiva senza che sia necessario che un pubblico ufficiale attesti la conformità all'originale delle copie informatiche e delle copie per immagine su supporto informatico.

Una volta **messe in atto** le diverse **procedure di conservazione**, infine, sarà **possibile** realizzare la **distruzione** dei **documenti analogici**.

# 1° Gennaio - 15 Febbraio 2025

2

Giovedì

## Gennaio

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

Decorre il termine per la richiesta di rimborso IVA pagata in Italia dai soggetti UE (art. 38-bis2, D.P.R. n. 633/1972). Questa va effettuata direttamente allo Stato membro o da soggetto *extra-UE* qualora in detto Stato esistano condizioni di reciprocità con l'Italia (art. 38-ter, D.P.R. n. 633/1972) (Norvegia). Saranno poi le locali Amministrazioni a trasmettere telematicamente la richiesta alle autorità fiscali italiane.

Questi soggetti possono richiedere il rimborso a condizione che:

- non abbiano una stabile organizzazione in Italia;
- non si siano identificati direttamente o abbiano nominato un rappresentante fiscale;
- abbiano qui effettuato operazioni attive diverse da quelle per le quali il debitore dell'imposta è il cessionario o committente e da quelle non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti.

La richiesta va presentata a partire dal primo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento, fino al 30 settembre dell'anno successivo.

Quella annuale può essere presentata a partire dal primo gennaio dell'anno successivo a quello oggetto della richiesta di rimborso ed entro il 30 settembre dello stesso anno.

La richiesta va effettuata per posta mediante Mod. 79 per i soggetti *extra-UE*.

### ■ Richiesta di rimborso IVA pagata nella UE

Continua a decorrere il termine per la richiesta di rimborso da parte di soggetto stabilito in Italia, dell'imposta pagata in uno Stato UE per acquisti o importazioni effettuate nell'anno precedente avvenute colà da soggetto IT.

La richiesta da inoltrare in via telematica all'Agenzia delle entrate deve riguardare un periodo non inferiore e tre mesi e non possono essere inoltrate oltre il 30 settembre dell'anno successivo a quello per il quale si richiede il rimborso.

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

Il diritto alla compensazione si ha a partire dal 1° gennaio dell'anno in cui viene presentata la dichiarazione annuale mediante presentazione del Mod. F24 esclusivamente utilizzando i canali Entratel/Fisconline. La compensazione libera è possibile indipendentemente dal totale del credito complessivo che emerge dalla dichiarazione. Una volta compensati gli eventuali primi 5.000 euro, si ricade nella compensazione per crediti superiori a tale importo.

**15****Mercoledì****■ Fatturazione differita per i servizi resi**

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

**■ Ravvedimento entro 90 giorni dal versamento dell'IVA mensile**

Scade il termine per il ravvedimento operoso "intermedio" che consente di regolarizzare i mancati versamenti dell'IVA nel mese di ottobre versando l'imposta dovuta, gli interessi legali ed una sanzione ridotta ad 1/9 del minimo.

**■ Scontrini e ricevute fiscali: annotazione cumulativa**

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

**■ Registrazione delle fatture per acquisti intracomunitari di beni e servizi**

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

**■ Fattura integrativa**

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

**■ Autofattura**

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

**■ Cessioni intracomunitarie: fatturazione**

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

**■ Fatturazione differita**

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

**16**

Giovedì

**■ Associazioni varie: annotazioni**

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

**■ Annotazione delle fatture di modico importo**

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

**■ Liquidazione periodica e versamento IVA - contribuenti mensili**

Termine ultimo per la liquidazione e il versamento in via telematica mediante Mod. F24 dell'IVA dovuta per il mese precedente.

**■ Versamento IVA: contribuenti mensili con contabilità presso terzi**

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

**■ Versamento IVA a seguito di split payment**

Scade il termine per il versamento dell'imposta relativa al mese precedente e dovuta dalle Pubbliche amministrazioni, dalle società controllate dalla PA, centrali o locali, in via diretta od indiretta, dalle società quotate in Borsa inserite nell'indice Ftse MIB, comprese le proprie controllate, a seguito dell'obbligo della c.d. scissione dei pagamenti. La fatturazione verso i soggetti citati non riguarda i professionisti e gli studi professionali.

**■ Ravvedimento operoso (nei 30 giorni)**

Scade il termine per il versamento, mediante ravvedimento operoso, dell'IVA periodica non versata o versata in misura insufficiente entro il 16 dicembre.

**27**

Lunedì

**■ Elenchi INTRA (beni e/o servizi): contribuenti mensili**

Termine ultimo, per imprese e professionisti, per l'invio telematico ai soli fini statistici, all'Agenzia delle dogane degli elenchi riepilogativi relativi agli acquisti di beni nonché alle prestazioni di servizi generici intervenute con soggetti intracomunitari nel mese precedente.

Sono soggetti mensili quelli per i quali l'ammontare totale trimestrale di acquisti di beni sia, per almeno uno dei quattro trimestri precedenti, uguale o superiore a 350.000 euro (Determinazione Dogane n. 493869/21 del 23 dicembre 2021).

Gli acquisti di servizi (Mod. INTRA 2-*quater*) da indicare sono esclusivamente quelli "generici" ex art. 7-*ter* del Decreto IVA. La medesima Determinazione abroga a far tempo dal 1° gennaio 2022 l'invio trimestrale di questo modello.

In entrambi i casi la valenza dei modelli è solo statistica, mentre la compilazione della parte fiscale è facoltativa.

Con riguardo alle cessioni di beni, l'obbligo di presentazione del Modello INTRASTAT con i dati fiscali e statistici permane ed è mensile se in uno dei quattro trimestri precedenti sono state realizzate cessioni per un ammontare complessivo per ciascun trimestre maggiore od uguale ad euro 50.000. Al di sotto di questa soglia la comunicazione è trimestrale. Per le spedizioni di valore inferiore a 1.000 euro è possibile compilare gli elenchi riepilogativi relativi alle cessioni di beni senza disaggregazione della nomenclatura combinata utilizzando il codice unico 99500000.

L'informazione statistica per i soggetti mensili diviene facoltativa se in alcuno dei quattro trimestri precedenti sono state realizzate cessioni intracomunitarie di beni per un ammontare trimestrale uguale o inferiore a 100.000 euro.

Per i servizi intracomunitari resi, l'obbligo di compilazione sia della parte fiscale sia della parte statistica permane.

Sono esclusi dall'invio dei Modelli INTRA i soggetti passivi che abbiano aderito ai regimi OSS/IOSS (Assosoftware 8 marzo 2022).

Per il *call-off stock*, il Mod. INTRA 1-*sexies* è da utilizzare esclusivamente in riferimento alle operazioni di trasferimento di beni in un deposito sito in altro Stato UE e le informazioni relative all'identità e al numero di identificazione attribuiti al destinatario sono riepilogate nella Sezione 5 del Mod. INTRA 1. Modello in aggiunta al registro ex art. 50, comma 5-*bis*, D.L. n. 331/1993.

#### ■ **Elenchi INTRA (beni e/o servizi) - Contribuenti trimestrali**

Scade il termine di invio telematico all'Agenzia delle dogane degli elenchi riepilogativi relativi delle cessioni e prestazioni realizzate nel trimestre ottobre - dicembre 2024. Sono soggetti trimestrali quelli che hanno realizzato nei quattro trimestri solari precedenti operazioni (cessioni di beni ovvero prestazioni di servizi) per un ammontare nel trimestre non superiore a euro 50.000 per ciascuna di queste tipologie.

Sono esclusi dall'invio dei Modelli INTRA i soggetti passivi che abbiano aderito ai regimi OSS/IOSS.

#### ■ **Ravvedimento acconto annuale IVA**

Scade il termine per il ravvedimento operoso relativo al ritardato od omesso versamento dell'acconto IVA annuale che doveva essere versato entro il 27 dicembre 2024.

**30**

Giovedì

#### ■ **Ravvedimento operoso sprint**

Termine ultimo per la regolarizzazione degli omessi versamenti IVA al 16 gennaio 2025, mediante il pagamento in via telematica (Mod. F24) con la sanzione ridotta allo 0,1% per ogni giorno di ritardo e sino al quattordicesimo (art. 23, comma 21, D.L. n. 98/2011).

**31**

Venerdì

#### ■ **Acquisti intracomunitari**

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

#### ■ **Sedi secondarie**

Termine ultimo per la fatturazione e l'annotazione delle operazioni compiute entro il mese precedente dalle sedi secondarie che non curano direttamente tali adempimenti.

#### ■ **Fatturazione imballi**

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

### ■ **Enti non commerciali ed agricoli esonerati (Mod. INTRA 12)**

Gli enti non commerciali non soggetti IVA; i produttori agricoli esonerati ex art. 34, comma 6, del Decreto IVA devono utilizzare il Mod. INTRA 12 per gli acquisti da soggetti esteri quando sono considerati debitori d'imposta obbligati al *reverse charge*. Egualmente, gli enti non commerciali soggetti IVA sono tenuti all'utilizzazione del medesimo modello per la dichiarazione delle operazioni realizzate nell'esercizio dell'attività non commerciale.

Devono essere dichiarati entro la data odierna:

- gli acquisti intracomunitari di beni e servizi eseguiti in Italia, le cui fatture siano state ricevute entro il secondo mese antecedente;
- gli acquisti di beni e servizi effettuati nel territorio italiano da soggetti *extra-UE* effettuati entro il secondo mese anteriore per i quali sia stata emessa autofattura;
- gli acquisti intracomunitari per i quali non essendo pervenuta la relativa fattura entro il secondo mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione, sia stata emessa autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo.

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

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

### ■ **Richiesta di rimborso/compensazione infrannuale**

Scade il termine per la richiesta di rimborso o della compensazione del credito IVA emerso nel trimestre ottobre - dicembre 2024. Per la richiesta occorre utilizzare il Mod. IVA TR da inviare telematicamente.

Si rammenta che il rimborso o la compensazione infrannuale è ammesso solo se l'eccedenza di credito nel singolo trimestre è superiore a 2.582,28 euro e in presenza delle altre condizioni di cui all'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972. In particolare, la compensazione può essere effettuata dopo il decimo giorno dall'invio del Mod. TR per gli importi superiori a 5.000 euro. Il rimborso del credito relativo al 4° trimestre può essere chiesto solo in sede di dichiarazione annuale. Anche la compensazione relativa al 4° trimestre può essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione annuale.

### ■ **Prestazioni di servizi a pagamento: cripto-attività, cripto-valute come mezzi di pagamento, D.L. n. 153/2023 e artt. da 40-bis a 40-sexies, D.P.R. n. 633/1972**

Coloro che offrono servizi di pagamento attraverso particolari servizi, attraverso l'uso e la circolazione di monete virtuali (ad es.: bitcoin, ecc., servizi che consentono di depositare o prelevare valuta, trasferire fondi, ecc.) sono obbligati a partire dal 2024 a:

- conservare tutta la documentazione che riporta informazioni relative ai beneficiari nonché dei pagamenti transfrontalieri (è transfrontaliero quando il pagatore è localizzato in uno Stato UE, mentre il beneficiario è localizzato in un altro Stato UE, oppure in uno Stato terzo o in un territorio terzo) eseguiti in un trimestre. Obbligo che comunque sussiste solo se nel corso di un trimestre vengono forniti servizi di pagamento corrispondenti a più di 25 pagamenti transfrontalieri a favore del medesimo beneficiario.

Durata della conservazione: 3 anni a decorrere dalla fine dell'anno corrispondente alla data di pagamento.

Trasmissione delle informazioni: trimestralmente in modalità elettronica (Provvedimento n. 406675/2023 del 20 novembre 2023) entro l'ultimo giorno del mese successivo al trimestre

di riferimento alle autorità fiscali dello Stato UE in cui il prestatore di servizi di pagamento ha la sede legale o la sede principale ed anche a tutte le autorità fiscali degli Stati unionali in cui il prestatore ha una filiale o un agente. Se Italia: Agenzia delle entrate, attraverso Sdl ove il prestatore è registrato. Con Provvedimento n. 406675/2023 e relativi allegati sono state fornite le istruzioni per la compilazione e trasmissione delle informazioni.

**■ Dichiarazione e versamento imposta per i soggetti OSS-non UE (art. 74-quinquies, D.P.R. n. 633/1972) e soggetti OSS UE (art. 74-sexies D.P.R. n. 633/1972)**

Scadono oggi i termini per gli adempimenti dichiarativi e il versamento IVA relativamente ai:

- soggetti OSS non UE privi di stabile organizzazione nella UE relativamente alle prestazioni di servizi resi a privati consumatori nella UE;
- nonché ai soggetti OSS UE, ossia: soggetti stabiliti in Italia, per i soggetti *extra*-UE con stabile organizzazione in Italia, per i soggetti *extra*-UE senza stabile organizzazione nella UE, che spediscono o trasportano beni dall'Italia, in relazione a:
  - a) prestazioni rese a privati consumatori in Paesi diversi da quello del prestatore;
  - b) vendite a distanza intracomunitarie anche tramite uso di interfacce elettroniche;
  - c) vendite interne tramite interfacce elettroniche,

che hanno realizzato un volume d'affari maggiore di 10.000 euro (netto IVA) nell'anno solare precedente, relativo a operazioni verso consumatori finali stabiliti in altri Paesi UE.

La dichiarazione trimestrale deve essere effettuata attraverso la propria area riservata dell'Agenzia delle entrate e seguendo le istruzioni. La dichiarazione va presentata anche in assenza di operazioni, cliccando sulla voce "niente da dichiarare" e quindi inviando.

Il versamento può avvenire secondo due modalità alternative:

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

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

Riguarda esclusivamente:

- soggetti passivi stabiliti in Italia;
- soggetti passivi *extra*-UE con stabile organizzazione in Italia;
- soggetti passivi *extra*-UE senza stabile organizzazione nella UE;

dando loro la possibilità di incassare l'IVA su vendita a distanza di beni di valore non superiore a 150 euro importati da Paesi o territori terzi, spediti o trasportati da un Paese *extra*-UE a clienti consumatori finali (B2C) nella UE.

La dichiarazione mensile deve essere presentata direttamente o tramite intermediario IOSS, anche in assenza di operazioni con riferimento al mese precedente.

Il versamento è da effettuare entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa, tramite lo sportello unico per importazione IOSS oppure con pagamento all'atto dell'importazione qualora il fornitore od il *marketplace* non utilizzino lo sportello unico. Per questi soggetti la dichiarazione e il versamento sono contestuali e mensili con riferimento alle operazioni effettuate nel mese precedente.

**3**

Lunedì

## Febbraio

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

Decorre il termine per la richiesta di rimborso IVA pagata in Italia dai soggetti UE (art. 38-bis2, Decreto IVA). Tale richiesta va presentata direttamente allo Stato membro o da soggetto extra-UE, qualora in detto Stato esistano condizioni di reciprocità con l'Italia (art. 38-ter - Svizzera, Norvegia, Israele). Saranno poi le locali Amministrazioni a trasmettere telematicamente la richiesta alle autorità fiscali italiane. La richiesta può essere presentata a condizione che tali soggetti:

- non abbiano una stabile organizzazione in Italia;
- non si siano identificati direttamente o abbiano nominato un rappresentante fiscale;
- abbiano qui effettuato operazioni attive diverse da quelle per le quali il debitore dell'imposta è il cessionario o committente, da quelle non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti.

La richiesta va presentata a partire dal primo giorno del mese successivo al trimestre di riferimento fino al 30 settembre dell'anno successivo.

Quella annuale può essere presentata a partire dal primo gennaio dell'anno successivo a quello oggetto della richiesta di rimborso ed entro il 30 settembre dello stesso anno.

La richiesta va effettuata per posta mediante Mod. 79 per i soggetti *extra-UE*.

### ■ Ravvedimento entro 90 giorni dell'IVA trimestrale (soggetti ordinari e speciali)

Scade la possibilità del ravvedimento entro 90 giorni dal termine del 16 settembre 2024 per il versamento dell'IVA trimestrale, onde poter usufruire della riduzione delle sanzioni per ritardato od omesso versamento dell'imposta.

### ■ Dichiarazione annuale IVA

Dal 1° febbraio sino al 30 aprile sono fissati i termini per la presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d'imposta 2024. La LIPE relativa al quarto trimestre 2024 può essere inclusa nella dichiarazione annuale IVA (quadro VP), ma in tal caso la dichiarazione annuale deve essere presentata entro il 28 febbraio.

### ■ Richiesta di rimborso IVA pagata nella UE

Continua a decorrere il termine per la richiesta di rimborso da parte di soggetto stabilito in Italia, dell'imposta pagata in uno Stato UE per acquisti o importazioni effettuate nell'anno precedente avvenute colà da soggetto IT.

La richiesta da inoltrare in via telematica all'Agenzia delle entrate deve riguardare un periodo non inferiore e tre mesi e non possono essere inoltrate oltre il 30 settembre dell'anno successivo a quello per il quale si richiede il rimborso.

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

Il diritto alla compensazione si ha a partire dal 1° gennaio dell'anno in cui viene presentata la dichiarazione annuale mediante presentazione del Mod. F24 esclusivamente utilizzando i canali Entratel/Fisconline. La compensazione libera è possibile indipendentemente dal totale del credito complessivo che emerge dalla dichiarazione. Una volta compensati gli eventuali primi 5.000 euro, si ricade nella compensazione per crediti superiori a tale importo.

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

# Anticipazioni

## ■ **Soggetto a IVA il distacco di personale dal 2025 (art. 16-ter, D.L. n. 131/2024, Legge n. 166/2024)**

L'art. 16-ter del D.L. n. 131/2024 (Decreto Salva-infrazioni), introdotto, in sede di conversione, dalla Legge n. 166/2024, recependo la sentenza della Corte di Giustizia UE di cui alla causa C-94/19 dell'11 marzo 2020 (San Domenico Vetraria), ha abrogato l'art. 8, comma 35, della Legge n. 67/1988, in base al quale non sono rilevanti ai fini IVA i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo.

La Corte, in particolare, ha affermato che i distacchi di personale, in presenza di un "nesso diretto" tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto, sono da assoggettare a IVA a prescindere dall'importo del corrispettivo stesso, sia esso pari, superiore o inferiore ai costi sostenuti dal distaccante.

Se, quindi, il pagamento da parte dell'impresa distaccataria degli importi addebitati dall'impresa distaccante costituisce una condizione affinché quest'ultima preli il proprio personale e l'impresa distaccataria paga tali importi solo come corrispettivo del distacco, deve concludersi per l'esistenza di un "nesso diretto" tra le due prestazioni.

La novità si applica ai prestiti e ai distacchi di personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025 e, inoltre, sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti anteriormente a tale data in conformità alla sentenza della Corte UE o all'art. 8, comma 35, della Legge n. 67/1988, per i quali non siano intervenuti accertamenti definitivi.

Risulta, pertanto, superato l'orientamento dell'Agenzia delle entrate in base al quale l'esclusione da IVA presuppone che sia rimborsato esclusivamente il costo del personale prestato (retribuzione, oneri previdenziali e contrattuali), in quanto l'intero importo è imponibile se le somme rimborsate sono superiori o inferiori al costo.

L'abrogazione della norma avrà effetto sugli addebiti relativi ai distacchi effettuati nell'ambito dei gruppi, in particolare quando l'impresa distaccataria sia soggetta a una limitazione del diritto alla detrazione dovuta al pro-rata.

Sono, inoltre, auspicabili chiarimenti ufficiali sugli effetti della sentenza su fattispecie contrattuali simili al distacco, come le prestazioni di somministrazione di lavoro di cui all'art. 30 del D.Lgs. n. 81/2015, posto che il principio espresso dai giudici comunitari è applicabile anche ad esse.

## ■ **Escluse da IVA le somme dovute dalla stazione appaltante per l'illegittima sospensione dei lavori (risposta a interpello Agenzia delle entrate 18 novembre 2024, n. 223)**

Una società si è aggiudicata l'appalto avente ad oggetto l'esecuzione di lavori per ristrutturazione di un ospedale.

Nel corso dell'esecuzione contrattuale sono sopravvenute circostanze impreviste ed imprevedibili che hanno comportato l'adozione di provvedimenti di sospensione dei lavori e consegne parziali.

L'appaltatore ha contestato la legittimità di tali sospensioni mediante l'iscrizione di alcune riserve nel registro di contabilità, con cui ha quantificato il danno ai sensi dell'art. 160 del D.P.R. n. 207/2010.

Dopodiché, la società ha comunicato all'istante la volontà di recedere dal contratto in ragione della perdurante stasi contrattuale, ferme le riserve *medio tempore* iscritte.

L'istante, previa messa in mora della società aggiudicataria, ha rifiutato la consegna parziale dei lavori eseguiti in ragione della loro interdipendenza con il complesso dei lavori appaltati ma non eseguiti e si è riservata la quantificazione dei danni subiti.

La controversia tra l'istante e l'appaltatore è sfociata in un procedimento giudiziario pendente dinanzi al Tribunale.

Le parti hanno redatto una scrittura privata che prevede l'obbligo, da parte dell'istante, di corrispondere all'appaltatore un importo a titolo di risarcimento danni, quantificato secondo i criteri di cui all'art. 160 del D.P.R. n. 207/2010.

Tale disposizione prevede che le sospensioni totali o parziali dei lavori disposte dalla stazione appaltante per cause diverse da quelle stabilite dall'art. 159 sono considerate illegittime e danno diritto all'esecutore ad ottenere il risarcimento dei danni subiti.

Stante anche l'esplicito riferimento alla natura risarcitoria della somma dovuta in esito alla reiterata sospensione dei lavori, l'Agenzia delle entrate ha precisato che la somma che dovrà essere corrisposta dall'istante all'appaltatore non costituisce il corrispettivo di una prestazione di servizi o di una cessione di beni, ma assolve una funzione esclusivamente risarcitoria ed è pertanto esclusa dal campo di applicazione dell'IVA.

#### ■ **Esenzione IVA delle prestazioni rese dai medici anestesisti nell'ambito degli interventi di chirurgia estetica (risposta a interpello Agenzia delle entrate 28 ottobre 2024, n. 211)**

Una società operante nel settore sanitario, non convenzionata con il SSN, ha chiesto all'Agenzia delle entrate quale sia il corretto trattamento IVA di alcune specifiche operazioni a seguito dell'entrata in vigore dell'art. 18 del D.L. n. 73/2022 (Decreto Semplificazioni), con il quale è stato riformulato l'art. 10, comma 1, n. 18), del D.P.R. n. 633/1972 e il n. 120) della Tabella A, Parte III, allegata allo stesso D.P.R. n. 633/1972.

In particolare, si tratta:

- delle prestazioni di medici anestesisti nell'ambito di interventi di chirurgia estetica, aventi sia finalità curative di malattie o problemi di salute, sia aventi finalità di mera estetica;
- dell'affitto/messa a disposizione della sala operatoria per eseguire l'intervento di chirurgia estetica;
- della messa a disposizione della camera nella fase postoperatoria;
- dei farmaci.

Per quanto riguarda le prestazioni di chirurgia estetica, l'art. 4-*quater* del D.L. n. 145/2023 (Decreto Anticipi), inserito, in sede di conversione, dalla Legge n. 191/2023, con effetto dal 17 dicembre 2023:

- al comma 1, ha esteso l'esenzione IVA delle prestazioni sanitarie anche alle prestazioni 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 psico-fisica, a condizione che tali finalità terapeutiche risultino da apposita attestazione medica;
- al comma 2, ha previsto che, a prescindere dal verificarsi delle predette condizioni, resta fermo il trattamento IVA applicato alle prestazioni sanitarie di chirurgia estetica effettuate anteriormente al 17 dicembre 2023.

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate, con riferimento ai servizi prestati da medici anestesisti, resi nell'ambito di interventi di chirurgia estetica, è applicabile il regime di esenzione di cui all'art. 10, comma 1, n. 18), del D.P.R. n. 633/1972, trattandosi di una prestazione comunque caratterizzata da una finalità terapeutica, perché volta a tutelare, mantenere e stabilizzare le condizioni vitali del paziente durante l'intervento, anche quando quest'ultimo avvenga per motivi puramente estetici.

Per quanto riguarda l'affitto/messa a disposizione della sala operatoria per gli interventi chirurgici eseguiti in regime privatistico, nonché la messa a disposizione della camera nella fase *post*-operatoria, essendo l'istante una clinica privata non convenzionata, si ritiene applicabile la previsione di cui al n. 120) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. n. 633/1972, con conseguente assoggettamento all'aliquota IVA del 10% in quanto prestazioni di ricovero e cura, comprese le prestazioni di maggiore *comfort* alberghiero, diverse da quelle esenti ai sensi dell'art. 10, comma 1, nn. 18) e 19).

Stesso trattamento deve ritenersi applicabile ai farmaci, utilizzati in sala operatoria in fase di intervento e fatturati unitamente all'affitto della sala operatoria, in quanto rientrano tra le prestazioni di cura, fermo restando che la cessione degli stessi è soggetta all'aliquota IVA del 10% in forza del n. 114) della Tabella A, Parte III.

**■ Variazione in diminuzione IVA in caso di mancato pagamento nelle operazioni in split payment (risposta a interpello Agenzia delle entrate 25 ottobre 2024, n. 210)**

Nel caso in esame, l'istante ha emesso una fattura nei confronti di una società in regime di scissione dei pagamenti e, decorso un anno, è sopravvenuta la necessità di rettificare l'importo originariamente fatturato e non incassato, emettendo una nota di credito.

All'Agenzia delle entrate è stato chiesto se sia possibile attivare la procedura di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta oltre il termine annuale previsto dall'art. 26, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972, in considerazione del mancato incasso del corrispettivo.

L'art. 3, comma 1, del D.M. 23 gennaio 2015, stabilisce che l'imposta relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi soggette a *split payment* diviene esigibile al momento del pagamento dei corrispettivi.

Il successivo comma 3 dello stesso art. 3 del D.M. 23 gennaio 2015 dispone che, per effetto dell'art. 17-ter del D.P.R. n. 633/1972, alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi non è applicabile la previsione dell'art. 6, comma 5, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972.

Ai sensi dell'art. 3, comma 2, del D.M. 23 gennaio 2015, il cessionario/committente può optare per l'esigibilità anticipata dell'imposta al momento della ricezione della fattura, nel qual caso, ai fini degli adempimenti connessi alla scissione dei pagamenti, non rileva il pagamento del corrispettivo, ma il momento della ricezione della fattura.

Nella risposta a interpello n. 210/2024, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che:

- nell'ipotesi in cui l'esigibilità è differita al pagamento del corrispettivo da parte del cessionario/committente, il mancato pagamento dell'operazione per la quale sia stata già emessa la relativa fattura non integra la previsione dell'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972, in quanto l'imposta non diventa esigibile;
- nell'ipotesi, invece, in cui il cessionario/committente si avvalga della facoltà di anticipare l'esigibilità al momento della ricezione della fattura o al momento della registrazione della medesima, il mancato pagamento dell'operazione per la quale sia stata già emessa la relativa fattura integra la previsione dell'art. 21, comma 7, del D.P.R. n. 633/1972.

Nel caso in esame, assumendo che il corrispettivo non sia stato pagato e che il cessionario/committente non abbia optato per l'esigibilità anticipata dell'imposta, il cedente/prestatore può emettere una nota di variazione in diminuzione dell'imponibile e dell'imposta anche ove sia decorso un anno dall'emissione della fattura originaria.

La nota di variazione, oltre ad essere numerata, deve indicare l'ammontare della variazione e della relativa imposta e fare esplicito riferimento alla fattura originaria (circola dell'Agenzia delle entrate 13 aprile 2015, n. 15).

Dato che l'IVA oggetto di rettifica non è confluita nella liquidazione periodica:

- il cedente/prestatore non ha diritto di portare in detrazione, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, l'imposta corrispondente alla variazione e può effettuare soltanto un'annotazione in rettifica nel registro delle fatture emesse o dei corrispettivi, di cui agli artt. 23 e 24 del D.P.R. n. 633/1972, senza alcun effetto nella corrispondente liquidazione periodica;
- il cessionario/committente, che non abbia optato per l'anticipazione dell'esigibilità dell'imposta, deve limitarsi a stornare contabilmente l'operazione senza effetti sostanziali sulla liquidazione periodica e sui versamenti da eseguire nell'ambito dell'attività istituzionale.

■ **Soggetta a IVA la ricarica di veicoli elettrici per mezzo di una società intermediaria (Corte di Giustizia UE, 17 ottobre 2024, causa C-60/23)**

Nel caso oggetto della sentenza della Corte di Giustizia UE, di cui alla causa C-60/23, una società tedesca dotata di stabile organizzazione in Svezia fornisce agli utenti di veicoli elettrici di quest'ultimo Paese l'accesso a stazioni di ricarica, avendo a tal fine concluso i relativi contratti con gli operatori di rete.

Agli utenti vengono forniti una carta e un'applicazione informatica per ottenere informazioni sul prezzo e sulla disponibilità delle stazioni di ricarica incluse nella rete.

Le sessioni di ricarica sono registrate dall'operatore di rete, il quale fattura mensilmente alla società l'energia elettrica fornita. A sua volta, la società addebita mensilmente agli utenti, in modo separato, la quantità di energia elettrica fornita e i servizi di accesso alla rete.

Le questioni sottoposte alla Corte sono dirette a sapere se la ricarica dei veicoli elettrici costituisca una cessione di beni e, in caso positivo, se l'operazione si qualifichi come tale nelle diverse fasi della catena di transazioni poste in essere attraverso la società intermedia.

Rispetto al primo aspetto, riguardante la natura dell'operazione di ricarica, i giudici comunitari hanno confermato che la fornitura di energia elettrica destinata alla batteria di un veicolo elettrico dà luogo a una cessione di beni, ai sensi degli artt. 14, par. 1, e 15, par. 1, della Direttiva 2006/112/CE.

Nello stesso senso si era già espressa la Corte nella sentenza relativa alla causa C-282/22 del 20 aprile 2023, sottolineando che, siccome la cessione in esame presuppone l'utilizzo di adeguati dispositivi di ricarica, la concessione dell'accesso alle apposite apparecchiature costituisce una prestazione minima di servizi che necessariamente accompagna la fornitura di energia elettrica e che, pertanto, non è idonea a mutare la natura dell'operazione, che resta una cessione. Nell'occasione, la Corte ha, altresì, rilevato che l'assistenza tecnica eventualmente necessaria agli utenti interessati non costituisce un fine a sé stante, ma il mezzo per beneficiare nelle migliori condizioni della fornitura dell'energia necessaria alla propulsione del veicolo elettrico, assumendo, quindi, carattere accessorio rispetto alla fornitura di energia elettrica.

Passando ad esaminare l'ulteriore aspetto, relativo agli effetti dell'intervento della società intermedia sulla qualificazione dell'operazione, la questione sollevata dal giudice del rinvio intende chiarire se l'effettuazione della ricarica mediante un abbonamento concluso con una società diversa dall'operatore di rete implichi che l'energia elettrica sia oggetto di una doppia cessione, segnatamente dall'operatore alla società intermedia e da quest'ultima all'utente.

La Corte è dell'avviso che i rapporti che si instaurano tra le parti potrebbero essere riconducibili allo schema della commissione, disciplinato dall'art. 14, par. 2, lett. c), della Direttiva 2006/112/CE.

La "finzione giuridica" prevista dalla norma, in base alla quale il contratto di commissione dà luogo a una doppia cessione di beni identiche effettuate consecutivamente e che rientrano nel campo di applicazione dell'IVA, presuppone una duplice condizione, essendo richiesta, da un lato, l'esistenza di un mandato in esecuzione del quale il commissionario interviene, per conto

del committente, nella cessione di beni, e, dall'altra, l'identità tra le cessioni dei beni acquisiti dal commissionario e le cessioni dei beni venduti.

In definitiva, secondo la Corte, la ricarica di un veicolo elettrico presso una rete di stazioni di ricarica, cui l'utente ha accesso mediante un abbonamento concluso con una società diversa dall'operatore, implica che, se la società intermedia agisce in nome proprio ma per conto dell'utente nell'ambito di un contratto di commissione, l'energia elettrica consumata si considera ceduta dall'operatore alla società intermedia e da quest'ultima all'utente, anche se quest'ultimo sceglie la quantità, il momento e il luogo della ricarica, nonché le modalità di utilizzo dell'energia.

A cura di **Marco Peirolo**, *Dottore commercialista in Torino e componente della Commissione IVA e altre imposte indirette presso il CNDCEC*

# INTELLIGENZA ARTIFICIALE, EVOLUZIONE DIGITALE E DIRITTO



## NAVIGARE L'EUROPEAN AI ACT

A cura di: **AIRIA Associazione per la Regolazione dell'Intelligenza Artificiale**

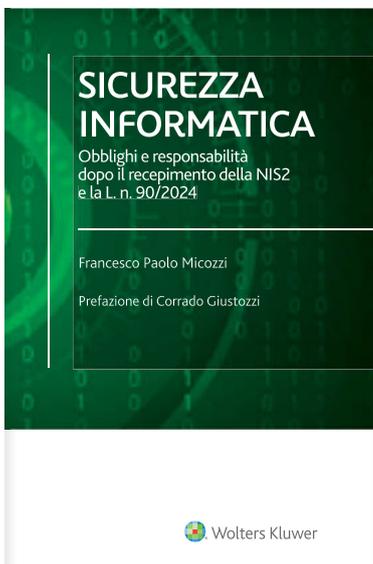
Fornisce un'analisi **approfondita** dell'AI Act, guidando i lettori attraverso le sue **complessità** e le sue **implicazioni**.



## INTELLIGENZA ARTIFICIALE, BLOCKCHAIN E CRIPTOVALUTE

**Fulvio Sarzana  
di S. Ippolito,  
Massimiliano Nicotra**

Una guida alla scoperta della **AI**, della **Blockchain**, delle **cripto-attività** e del loro impatto nel **mondo finanziario**.



## SICUREZZA INFORMATICA

**Francesco Paolo Micozzi**

Offre una panoramica completa e approfondita sugli aspetti della **sicurezza informatica** e sulle più recenti normative in materia, con un focus specifico sulla **Direttiva NIS 2** e la **Legge n. 90 del luglio 2024**.



## DIRITTO DEL FINTECH

A cura di: **Marco Cian,  
Claudia Sandei**

Esamina i diversi fenomeni derivanti dall'**applicazione delle nuove tecnologie** alle **attività**, ai **servizi** e ai **prodotti finanziari**.

IPSOA **Guide Operative**

# LA TRANSAZIONE FISCALE

**Giulio Andreani, Angelo Tubelli**

La guida per elaborare o esaminare una proposta di transazione fiscale.

**Aggiornato con terzo Decreto correttivo al Codice della crisi (D.Lgs. n. 136/2024).**



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

[Torna al libro](#)



CEDAM

IPSOA

**UTET**<sup>®</sup>  
GIURIDICA

il fisco

 ALTALEX