



**CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964**

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

**Numero 3 del 28 febbraio 2023**

## Focus settimanale:

- **Bonus pubblicità: comunicazione per l'accesso dal 1° al 31° marzo**
- **Entro il 28 febbraio la stampa dei registri contabili 2021**
- **Procedure concorsuali e note di variazione – i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate – seconda parte**
- **Esportatore abituale**
- **I contratti di locazione: cenni sulla disciplina codicistica, termini di registrazione e imposta di registro**

*Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:*

**Dott. Saverio Gitto**

**Dott.ssa Beatrice Gitto**

**Dott.ssa Giosy Gitto**

## Flash di stampa



3

## L'Agenzia interpreta



5

## Il Giudice ha sentenziato



7

|  |    |
|--|----|
| In breve .....   | 9  |
| Bonus pubblicità: comunicazione per l'accesso dal 1° al 31° marzo .....  | 9  |
| Entro il 28 febbraio la stampa dei registri contabili 2021 .....   | 11 |
| L'Approfondimento .....  | 13 |
| Procedure concorsuali e note di variazione – i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate – seconda parte .....        | 13 |
| L'Approfondimento .....  | 20 |
| Esportatore abituale .....   | 20 |
| L'Approfondimento .....  | 29 |
| I contratti di locazione: cenni sulla disciplina codicistica, termini di registrazione e imposta di registro ..... | 29 |

## Flash di stampa



|   |                              |  |
|---|------------------------------|--|
| <b>Blocco alle cessioni dei bonus edilizi</b>                         | IL SOLE 24 ORE<br>20.02.2023 | Dal 17.02.2023 non è possibile esercitare le opzioni di cessione del credito d'imposta e di sconto in fattura dei bonus casa. L'operazione è ancora possibile solo per chi ha già avviato gli interventi edilizi agevolati prima del 16.02.2023.   |
| <b>Responsabilità degli acquirenti dei crediti da superbonus</b>      | IL SOLE 24 ORE<br>20.02.2023 | Il D.L. 11/2023 definisce il perimetro della responsabilità solidale degli acquirenti dei crediti di imposta del superbonus. Tramite il nuovo c. 6-bis introdotto nell'art. 121 D.L. 34/2020 è stabilito che a parte le ipotesi di dolo, il concorso è in ogni caso escluso per i cessionari che dimostrino di aver acquisito il credito di imposta e che siano in possesso di specifica documentazione. |
| <b>Sostegni a bar e ristoranti</b>                                    | IL SOLE 24 ORE<br>20.02.2023 | La legge di Bilancio 2023 ha potenziato, per il 1° trimestre 2023, il credito d'imposta gas/energia. Per le imprese non energivore (come bar, hotel e ristoranti) l'aliquota per l'energia elettrica sale al 35% e per il gas al 45%.  |
| <b>Cessione bonus edilizi e onere della prova</b>                     | ITALIA OGGI<br>23.02.2023    | In base a quanto stabilito dal D.L. 11/2023, l'onere della prova che il cessionario di un credito derivante da bonus edilizi abbia agito, in sede di acquisto, con grave negligenza, spetta al Fisco.  |
| <b>Proroga per sterilizzazione perdite e sospensione ammortamenti</b> | ITALIA OGGI<br>23.02.2023    | La legge di conversione del Decreto Milleproroghe proroga, anche per il bilancio 2022, le norme sulla sterilizzazione delle perdite civili e sulla sospensione degli ammortamenti 2023.  |
| <b>Compensazione dei crediti da cessione bonus edilizi</b>            | IL SOLE 24 ORE<br>24.02.2023 | Il Governo sta lavorando all'ipotesi di compensare i crediti d'imposta generati dalla cessione dei bonus edilizi e dagli sconti in fattura con i debiti tributari raccolti attraverso gli F24 dei clienti che però potrebbe non interessare tutte le banche.   |

---

**Proroghe per bonus  
beni strumentali**

IL SOLE 24 ORE  
24.02.2023

Tra le misure introdotte dalla legge di conversione del decreto Milleproroghe, è prorogato al 30.11.2023 il termine per accedere al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, con le agevolazioni in vigore nel 2022, nel caso in cui le imprese abbiano ordinato entro il 31.12.2022 e pagato un acconto non inferiore al 20% dei beni strumentali materiali 4.0 e materiali e immateriali ordinari.

---

**Contributo di  
solidarietà**

IL SOLE 24 ORE  
25.02.2023

Non è chiaro se il contributo di solidarietà dovuto dalle imprese che hanno conseguito extraprofitti energetici vada contabilizzato nel 2022 o nel 2023, in quanto l'art. 1, c. 115 della legge di Bilancio 2023 stabilisce che per il 2023 è istituito un contributo di solidarietà temporaneo e, quindi, colloca temporalmente il contributo nell'ambito del 2023 mentre le modalità di calcolo del contributo (c. 116) sono tarate sul reddito del 2022.

---

## L'Agenzia interpreta



|  |  |  |
|--|--|--|
| Versamento parziali  | RISOLUZIONE<br>N. 9/E<br>20.02.2023            | L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha istituito 45 nuovi codici tributo per coloro che hanno ricevuto le comunicazioni di irregolarità inviate ex art. 36-bis, D.P.R. 600/1973, che intendono versare solo una parte dell'importo complessivo richiesto con il modello F24.  |
| Ritenuta su compensi per utilizzo software a non residenti       | PRINCIPIO DI DIRITTO<br>N. 5/2023              | L'Agenzia delle Entrate, con il principio di diritto, ha precisato che in merito alla ritenuta per compensi corrisposti a soggetti non residenti per l'utilizzo di software, occorre far riferimento alle convenzioni in essere tra l'Italia e gli altri Paesi.  |
| Definizione agevolata delle liti e soccombenza delle Entrate     | INTERPELLO<br>N. 210<br>DEL 09.02.2023         | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ha precisato che non vi è soccombenza dell'Agenzia delle Entrate se i giudici di merito confermano con sentenza l'avviso di accertamento, così come rideterminato in sede di mediazione dall'Agenzia delle Entrate. Non è quindi possibile accedere alla definizione agevolata delle liti pendenti in Cassazione. |
| Comunicazione tax credit energia 2022                            | PROVVEDIMENTO<br>PROT. 44905<br>DEL 16.02.2022 | L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha pubblicato il contenuto e le modalità di presentazione della comunicazione dei tax credit energia maturati nel 2022, approvando lo specifico modello e le relative istruzioni di compilazione.   |
| Esenzione dell'imposta di bollo nel Terzo settore sull'arbitrato | INTERPELLO<br>N. 219<br>DEL 09.02.2023         | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ha chiarito che è legittima l'esenzione dall'imposta di bollo per le società di mutuo soccorso, con la qualifica di ETS, anche per gli atti del procedimento arbitrale.   |
| Consolidato e credito Iva non utilizzato                         | INTERPELLO<br>N. 220<br>DEL 09.02.2023         | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che non è possibile riportare a nuovo nel Modello Consolidato nazionale e  |

|   |   |   |
|---|---|---|
|   |   | mondiale il credito Iva, ceduto alla consolidante e non utilizzato.   |
| Estensione regime impatriati  | INTERPELLO<br>N. 223<br>DEL 09.02.2023      | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che il versamento dell'importo dovuto per estendere di 5 anni l'applicazione del regime impatriati non risulta essere un adempimento formale.  |
| Attribuzione ai beneficiari della fondazione estera                 | INTERPELLO<br>N. 221<br>DEL 09.02.2023      | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che, per le fondazioni estere, è possibile applicare le regole antielusive sul trattamento fiscale delle attribuzioni ai beneficiari del trust, in quanto assimilabili.   |
| Extraprofiti per società di elettricità, gas e prodotti petroliferi | CIRCOLARE<br>N. 4/E/2023                    | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che per calcolare e versare il contributo di solidarietà, previsto dalla legge di Bilancio 2023, è necessario che per il reddito 2022, che deve eccedere di oltre il 10% della media dei 4 anni precedenti, si faccia riferimento all'importo indicato al rigo RF63 del modello Redditi SC. |
| Cumulo tra nuovo patent box e credito R&S                           | CIRCOLARE<br>N. 5/E/2023                    | L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha precisato che tra il nuovo patent box e credito R&S opera il cumulo.  |
| Approvazione modelli Isa per il 2022                                | PROVVEDIMENTO<br>N. 52595<br>DEL 24.02.2023 | L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha chiarito che sono online, con le relative istruzioni, i modelli Isa 2023 definitivi.  |
| Superbonus e spese per ricostruzione post sisma                     | INTERPELLO<br>N. 222<br>DEL 22.02.2023      | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che rientrano nel superbonus le spese di ricostruzione post sisma che eccedono il contributo pubblico ricevuto, anche su lavori già iniziati e poi oggetto di varianti.  |

## Il Giudice ha sentenziato



|   |  |  |
|---|--|--|
| Deducibilità interessi passivi per soggetti Ires      | CORTE DI GIUSTIZIA<br>TRIBUTARIA DELLA<br>LIGURIA<br>N. 923/2/2022 | Anche se la Cassazione si è recentemente espressa in modo contraria, la Corte di giustizia tributaria della Liguria ha stabilito che le notifiche di cartelle provenienti da un indirizzo diverso da <a href="mailto:protocollo@pec.agenziaiscossione.gov.it">protocollo@pec.agenziaiscossione.gov.it</a> , si devono ritenere inesistenti.                              |
| Recupero crediti d'imposta inesistenti                | CORTE DI<br>CASSAZIONE<br>N. 5243/2023                             | La Cassazione, ha previsto che possono essere recuperati in 8 anni solo i crediti imposta inesistenti, non quelli non spettanti.   |
| Costo deducibile e inerenza                           | CORTE DI<br>CASSAZIONE<br>N. 2599/2023                             | La Cassazione, ha sancito che l'antieconomicità o l'incongruità del costo possono al più assumere valenza indiretta, cioè come indici rilevatori del difetto di inerenza, ai fini della deducibilità del costo.  |
| Vecchia definizione delle liti e decadenza dalle rate | CORTE DI<br>CASSAZIONE<br>N. 4854/2023                             | La Cassazione ha precisato che non può accedere alla definizione agevolata delle liti, prevista dall'art. 6 D.L. 119/2018, la cartella di pagamento con l'iscrizione a ruolo delle somme dovute a seguito della decadenza dalla rateizzazione. In questo caso infatti, la cartella di pagamento non può costituire il primo atto di conoscenza della pretesa tributaria. |
| Duplice condanna per frode e occultamento             | CORTE DI<br>CASSAZIONE<br>N. 4910/2023                             | La Cassazione ha chiarito che i contribuenti possono essere condannati sia per la dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici sia per l'occultamento o distruzione di documenti contabili, in quanto non si tratta dello stesso reato.   |
| Riduzione Ires per locazione di enti religiosi        | CORTE DI<br>CASSAZIONE<br>N. 1164/2023                             | La Cassazione consente di beneficiare del dimezzamento dell'aliquota Ires gli enti e gli istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e   |

---

|  |                                     |  |
|--|-------------------------------------|--|
|  |                                     | beneficienza, anche in riferimento ai proventi da locazione.   |
| <b>Prova del disservizio per sconto Tari</b>                               | CORTE DI CASSAZIONE<br>N. 5433/2023 | La Cassazione ha sancito che la prova del disservizio deve essere fornita dal contribuente e non dal Comune, nel caso di riduzione della Tari per mancato svolgimento del servizio.  |
| <b>Business judgment</b>   | CORTE DI CASSAZIONE<br>N. 4849/2023 | La Cassazione afferma che all'amministratore di una società non può essere imputato a titolo di responsabilità, ai sensi dell'art. 2392 c.c. di avere compiuto scelte inopportune dal punto di vista economico, in quanto tale valutazione attiene alla discrezionalità imprenditoriale. |
| <b>Deduzione forfetaria costi per ricavi occulti</b>                       | CORTE DI CASSAZIONE<br>N. 5586/2023 | La Cassazione ha recepito la sentenza 10/2023 della Corte Costituzionale, affermando che in presenza di maggior reddito accertato in via analitica induttiva, devono essere riconosciuti i relativi costi, anche in misura percentuale forfettaria.                                      |
| <b>Canone di leasing immobiliare variabile in base a indici finanziari</b> | CORTE DI CASSAZIONE<br>N. 5657/2023 | La Cassazione ha chiarito che il contratto di leasing immobiliare non può essere dichiarato nullo nel caso in cui contenga una clausola che dispone la variazione del canone in relazione alla fluttuazione di un indice finanziario e del tasso di cambio tra l'euro e un'altra valuta. |
| <b>Nullità della notifica e costituzione in giudizio oltre i termini</b>   | CORTE DI CASSAZIONE<br>N. 817/2023  | La Cassazione ha precisato che la nullità della notifica dell'appello non è sanata dalla costituzione in giudizio dell'intimato oltre i termini consentiti per impugnare la sentenza.  |
| <b>Tari e rifiuti avviati al recupero</b>                                  | CORTE DI CASSAZIONE<br>N. 5775/2023 | La Cassazione ha sancito che la riduzione della quota variabile di Tari, prevista in caso di avvio al recupero dei rifiuti, è dovuta e non può essere disattesa dal regolamento comunale.  |

---

## In breve

### **Bonus pubblicità: comunicazione per l'accesso dal 1° al 31° marzo**

---

È possibile dal 1° al 31 marzo 2023 presentare le comunicazioni per l'accesso al credito d'imposta investimenti pubblicitari (di cui all'art. 57-bis comma 1-quinquies del DL 50/2017), in relazione agli investimenti effettuati o da effettuare nel 2023.

Il bonus pubblicità è riconosciuto alle imprese, ai lavoratori autonomi e agli enti non commerciali che effettuano gli investimenti pubblicitari agevolabili.

Tuttavia, dal 2023, il credito d'imposta spetta nella misura del 75% del valore incrementale degli investimenti effettuati in campagne pubblicitarie esclusivamente sulla stampa quotidiana e periodica, anche on line, nel limite massimo di spesa di 30 milioni di euro in ragione d'anno (art. 57-bis comma 1-quinquies del DL 50/2017, introdotto dall'art. 25-bis del DL 17/2022).

Rispetto all'anno 2022:

- viene ripristinato il “regime agevolativo ordinario”, con il credito d'imposta concesso nella misura del 75% del valore incrementale degli investimenti effettuati e il presupposto dell'incremento minimo dell'1% dell'investimento pubblicitario, rispetto all'analogo investimento effettuato sullo stesso mezzo di informazione nell'anno precedente, quale requisito per accedere all'agevolazione;
- non sono più agevolati gli investimenti pubblicitari effettuati sulle emittenti televisive e radiofoniche, analogiche o digitali.

Restano comunque fermi i limiti dei regolamenti dell'Unione europea in materia di aiuti “de minimis”. Si ricorda in merito, che tale credito di imposta è considerato un aiuto automatico, disciplinato dall'art. 10 del DM 31 maggio 2017 n. 115 “Regolamento recante la disciplina per il funzionamento del Registro Nazionale degli Aiuti di Stato”.

L'agevolazione spetta comunque nei limiti delle risorse disponibili. Ai fini della concessione dell'agevolazione, l'ordine cronologico di presentazione delle domande non è tuttavia rilevante, posto che nell'ipotesi di insufficienza delle risorse disponibili è prevista la ripartizione percentuale tra tutti i soggetti che, nel rispetto dei requisiti e delle condizioni di ammissibilità, hanno presentato nei termini la comunicazione telematica.

Per accedere al bonus pubblicità 2023 è necessario inviare la domanda tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, attraverso l'apposita procedura disponibile nella sezione dell'area riservata "Servizi per" alla voce "Comunicare", accessibile previa autenticazione con Sistema Pubblico di Identità Digitale (SPID), Carta Nazionale dei Servizi (CNS) o Carta d'Identità Elettronica (CIE).

Nello specifico, è necessario inviare la "Comunicazione per l'accesso al credito d'imposta", che, come rilevato dal Dipartimento per l'Informazione e l'editoria, è una sorta di prenotazione delle risorse, contenente i dati degli investimenti già effettuati e/o da effettuare nell'anno agevolato.

Il Dipartimento per l'Informazione e l'editoria ha inoltre rilevato, nelle FAQ, che non deve essere allegato al modello nessun documento come ad esempio fatture, copie di contratti pubblicitari, attestazione sull'effettuazione delle spese rilasciata dai soggetti legittimati, documento d'identità. Il beneficiario è comunque tenuto a conservare, per i controlli successivi, e ad esibire su richiesta dell'Amministrazione tutta la documentazione a sostegno della domanda.

In esito alla presentazione delle "Comunicazioni per l'accesso al credito d'imposta", il Dipartimento per l'Informazione e l'editoria forma un primo elenco dei soggetti che hanno richiesto il credito dell'imposta con l'indicazione del credito teoricamente fruibile da ciascun soggetto.

Stando alle istruzioni per la compilazione del modello, salvo successive modifiche, dal 9 gennaio al 9 febbraio 2024 i soggetti che hanno inviato la "Comunicazione per l'accesso" dovranno poi inviare la "Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati", attestante gli investimenti effettivamente realizzati nel 2023. Successivamente alla presentazione delle "Dichiarazioni sostitutive relative agli investimenti effettuati", sarà pubblicato sul sito del Dipartimento per l'Informazione e l'editoria l'elenco dei soggetti ammessi alla fruizione del credito di imposta.

Il credito di imposta è utilizzabile unicamente in compensazione, presentando il modello di pagamento F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, a partire dal quinto giorno lavorativo successivo alla pubblicazione dell'elenco dei soggetti ammessi.

Per fruire del credito è necessario indicare, in fase di compilazione del modello F24, il codice tributo "6900".

## Entro il 28 febbraio la stampa dei registri contabili 2021

---

L'art. 7 comma 4-ter del DL 357/94 stabilisce che i registri contabili tenuti con sistemi meccanografici debbano essere stampati su supporti cartacei entro 3 mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi (30.11). Quindi, in merito all'anno 2021, si deve procedere con la stampa entro il 28.02.2023. Lo stesso periodo vale per i documenti informatici (articolo 3 comma 3 del DM 17 giugno 2014).

Quanto detto vale per le società con esercizio coincidente con l'anno solare. Per le altre società invece (esercizio diverso dall'anno solare), la stampa va effettuata entro tre mesi dall'invio del relativo modello redditi.

Con la conversione del DL 73/2022, l'obbligo di stampa e di conservazione annuale dei registri contabili entro tre mesi dal termine di presentazione della dichiarazione dei redditi è di fatto venuto meno. Tali adempimenti si considerano comunque regolari anche senza la trascrizione su supporti cartacei o la conservazione sostitutiva, purché tali registri risultino aggiornati sui supporti elettronici e vengano stampati contestualmente alla richiesta degli organi procedenti e in loro presenza in caso di accesso, ispezione o verifica.

Si ricorda che la normativa prevede la stampa o la conservazione digitale dei seguenti registri:

- registri IVA;
- registri contabili: libro giornale o registro degli incassi e pagamenti (professionisti);
- libro degli inventari;
- registro dei beni ammortizzabili.

I registri devono inoltre anche essere numerati in modo progressivo per anno direttamente dal contribuente, indicando l'anno a cui si riferisce la contabilità.

Il libro giornale ed il libro inventari invece, vanno anche assoggettati al pagamento dell'imposta di bollo (la cui data di emissione non può essere superiore al 28.02.2023) che varia in funzione al numero delle pagine utilizzate: per le Snc, Sas, Cooperative ed imprese individuali, va versato l'importo di 32,00 € (2 marche da € 16,00) ogni 100 pagine o frazione

inferiore. Per le società di capitali invece, si versa l'importo di 16,00 € ogni 100 pagine o frazione inferiore, in quanto sono già tenute a versare l'imposta per la vidimazione dei libri sociali entro il 16.03.

Per quanto riguarda i soggetti che intendono procedere con la conservazione digitale dei registri, come indicato dal DM 17.06.2014, l'aspetto fondamentale è che i documenti conservati siano immutabili, integri, autentici e leggibili. Inoltre, la conservazione digitale deve rispettare le norme del Codice Civile e permettere di effettuare ricerche o estrapolare qualche documento ricercandolo per chiavi di ricerca (es. nome, cognome, codice fiscale, partita Iva, ...).

Infine, nel momento in cui il processo di conservazione si conclude con l'apposizione della firma digitale e della marca temporale, la conservazione digitale dei registri contabili viene riconosciuta anche civilisticamente.

# L'Approfondimento

## Procedure concorsuali e note di variazione – i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate – seconda parte

---

### PREMESSA

Riprendiamo l'analisi dei chiarimenti forniti dall'Ufficio con il documento di prassi n. 20/E/2021 in merito all'art. 18 del DL n. 73/2021 che, come abbiamo appreso, ha portato un significativo cambiamento rispetto al passato, consentendo al cedente/prestatore di anticipare il termine per l'emissione della nota di variazione al momento di inizio della procedura concorsuale che ha colpito il cliente, senza più dover attendere l'esito infruttuoso della stessa.

Ebbene, dopo aver riepilogato l'evoluzione della normativa di riferimento e dopo aver trattato della modifica introdotta dall'art. 18 del Decreto Sostegni-bis e della decorrenza della nuova normativa di seguito ci occuperemo:

- della necessità o meno del creditore di insinuarsi al passivo;
- dei termini per recuperare l'imposta;
- della possibilità di presentare o meno una dichiarazione integrativa, ovvero un'istanza di rimborso in ipotesi di decorso del termine per emettere la nota di variazione in diminuzione;
- del caso del contribuente che adotta il regime forfetario successivamente alla fattura emessa, rimasta insoluta a seguito dell'inizio di una procedura concorsuale in capo al cliente.

### L'INSINUAZIONE AL PASSIVO DEL CREDITORE

Uno degli aspetti più controversi della disciplina dettata dalla versione ante riforma dell'art. 26 del DPR n. 633/1972 riguarda senza ombra di dubbio la necessità o meno del creditore di insinuarsi nella procedura per poter emettere la nota di variazione.

Su questo tema la posizione dell’Agenzia delle Entrate era, infatti, consolidata e richiedeva “**la necessaria partecipazione del creditore al concorso**” per poter emettere la nota di variazione.

L’obbligo di insinuarsi al passivo risultava, però, alquanto gravoso per il contribuente, soprattutto quando era chiaro che dalla procedura non si sarebbe ricavato nulla.

Perché, quindi, sostenere spese per insinuarsi al passivo al fine di recuperare l’IVA se era palese che questi costi non avrebbero portato ad ottenere alcunché?

Facciamo notare, inoltre, che sempre su questo argomento si è espressa anche la Corte di Giustizia comunitaria nella sentenza causa C-146 del 11.6.2021 in cui i giudici comunitari, al fine di garantire il rispetto del principio di neutralità dell’IVA, hanno affermato che la riduzione della base imponibile deve essere ammessa in specifici casi, ed in particolare quando il creditore è in grado di provare che se avesse insinuato il credito al passivo questo non sarebbe stato riscosso.

Si capisce bene, quindi, che la modifica apportata dall’art. 18 del DL n. 73/2021 è stata un valido motivo per far cambiare all’Agenzia delle Entrate la propria posizione, riconoscendo al creditore:

- la possibilità di emettere la nota di variazione in diminuzione a partire dalla data di inizio della procedura;
- la conseguente facoltà di portare in detrazione l’imposta non incassata, senza alcuna necessità di effettuare una insinuazione nel passivo.

## **I TERMINI PER RECUPERARE L’IMPOSTA**

Sicuramente i termini e le modalità operative per recuperare l’IVA non incassata costituiscono uno dei temi più interessanti trattati dall’Ufficio nel documento di prassi n. 20/E/2021.

Premesso ciò, osserviamo che a norma;

- dell’art. 26, comma 2 del DPR n. 633/1972 il cedente/prestatore “**ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell’art. 19 l’imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell’art. 25**”;

- dell'art. 19, comma 1 del DPR n. 633/1972 **“il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto e alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo”**.

Occorre, inoltre, rilevare che allineandosi alla posizione della Corte di Giustizia comunitaria l'Amministrazione Finanziaria, commentando l'attuale versione del citato art. 19, comma 1 del DPR n. 633/1972, così come modificato dal DL n. 50/2017, affermò, nella circolare n. 1/E/2018, che il diritto alla detrazione dell'IVA risulta strettamente connesso al possesso del documento che reca l'imposta da detrarre.

In buona sostanza, il diritto alla detrazione dell'imposta da parte del cessionario/committente è, pertanto, vincolato dalla presenza di un duplice requisito, ovvero:

- il presupposto sostanziale dell'effettuazione dell'operazione (esigibilità);
- il presupposto formale del possesso della relativa fattura.

Sono questi, quindi, i motivi per cui il diritto alla detrazione dell'imposta può essere esercitato entro la data di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si sono manifestati entrambi i requisiti richiamati.

Conseguenza di tutto ciò è che se si riceve la fattura nell'anno successivo a quello di esigibilità dell'IVA è da questo momento che devono essere conteggiati i termini ex art. 19, comma 1 del DPR n. 633/1972.

Ebbene, nel documento di prassi n. 20/E/2021 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i principi in questione devono essere applicati anche nell'ipotesi della detrazione dell'IVA relativa ad una nota di variazione in diminuzione.

A tal fine occorre, però, che la nota di variazione venga emessa tempestivamente, ovvero entro il termine ordinario di presentazione della dichiarazione annuale IVA dell'anno in cui si sono verificati i presupposti per operare detta variazione in diminuzione.

Pertanto, l'imposta portata in detrazione confluirà nella liquidazione periodica o al massimo nella dichiarazione annuale IVA di riferimento.

È chiaro, quindi, che ai fini della detrazione rileva anche il momento di emissione della nota di variazione. Momento che costituisce il requisito formale per esercitare il diritto di detrazione.

Di seguito un esempio.

### **Esempio 1**

Supponiamo che:

- la Jolly srl abbia emesso nel mese di aprile 2022 una fattura nei confronti della Roger srl;
- la Roger srl sia stata dichiarata fallita il 15.11.2022.

Con queste ipotesi il termine per emettere la nota di variazione in diminuzione è il 30.4.2023, ovvero il termine di presentazione della dichiarazione IVA relativo all'anno in cui si è verificato il presupposto per l'emissione (2022).

Pertanto, se la nota di variazione viene emessa nel periodo compreso tra il 1.1 e il 30.4 del 2023 la detrazione dell'IVA può essere effettuata:

- nella liquidazione periodica dell'imposta relativa al mese o al trimestre in cui la nota è stata emessa;
- direttamente in sede di dichiarazione annuale relativa al 2023, da presentare entro il 30.4.2023.

### **LA NOTA DI VARIAZIONE NEL CONCORDATO PREVENTIVO**

Per quanto attiene agli importi che possono essere oggetto di variazione rileviamo che, diversamente dalle altre procedure concorsuali, nel concordato preventivo la parte fatturata dai creditori, che dovrà essere pagata dal debitore è individuata in modo specifico nel decreto di ammissione. Ciò in forza della peculiare disciplina prevista per questo istituto dalla Legge Fallimentare.

Conseguentemente, il creditore che deve emettere la nota di variazione in diminuzione potrà farlo solo per la quota di credito chirografario destinata a rimanere insoddisfatta.

## **È possibile presentare una dichiarazione integrativa o un'istanza di rimborso quale soluzione alternativa alla nota di variazione in diminuzione?**

L'anticipazione del termine per poter emettere la nota di variazione comporta anche l'anticipazione del termine ultimo per far valere il diritto in questione.

Se a questo aggiungiamo il necessario coordinamento con la disciplina che regola la detrazione, il risultato è che i termini per operare risultano alquanto ristretti.

Ci si chiede, pertanto, laddove il creditore tardasse nell'emissione della nota integrativa se rimarrebbe a questo soggetto la possibilità di recuperare l'IVA tramite soluzioni alternative previste dall'ordinamento.

Su questo tema l'Ufficio ha chiarito che il decorso del termine previsto dalla vigente disciplina per esercitare il diritto alla detrazione non implica, in via generale, che l'imposta possa essere recuperata presentando in un momento successivo una dichiarazione integrativa a favore ai sensi dell'art. 8, comma 6-bis del DPR n. 322/1988<sup>1</sup>.

A parere dell'Amministrazione Finanziaria il superamento del limite temporale da parte del creditore non autorizza il contribuente ad adottare soluzioni alternative, perché, in assenza dei specifici requisiti richiesti dalle relative normative di riferimento, ciò comporterebbe una violazione dei termini decadenziali fissati dalla norma.

Per queste ragioni, se il termine per emettere la nota di variazione è spirato, il creditore non può presentare una dichiarazione IVA integrativa a favore se non sono presenti errori e/o omissioni a cui rimediare. Solo questi elementi costituiscono, infatti, i presupposti riconosciuti dall'ordinamento per presentare una dichiarazione integrativa a favore.

In definitiva, secondo l'Ufficio l'emissione di una nota di variazione è una possibilità concessa e a cui il contribuente può rinunciare, ma certamente non costituisce un errore che può essere corretto presentando una dichiarazione integrativa.

---

<sup>1</sup> L'art. 8, comma 6-bis del DPR n. 322/1988 afferma che: "Salva l'applicazione delle sanzioni e ferma restando l'applicazione dell'art. 13 del Dlgs n. 472/1997, le dichiarazioni dell'imposta sul valore aggiunto possono essere integrate per correggere errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di una maggiore o di una minore eccedenza detraibile, mediante successiva dichiarazione da presentare, secondo le disposizioni di cui all'articolo 3, utilizzando modelli conformi a quelli approvati per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, non oltre i termini stabiliti dall'art. 57 del DPR n. 633/1972".

Appurato questo rileviamo che in merito alla procedura di rimborso, di cui all'art. 30-ter del DPR n. 633/1972, l'Amministrazione Finanziaria ritiene che trattandosi di una disposizione residuale ed eccezionale, questa può essere applicata tutte le volte in cui non sussistono le condizioni per esercitare il rimedio di ordine generale, che nel caso di specie è l'emissione della nota di variazione in diminuzione.

Per questi motivi, se il superamento del termine di decadenza per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA di detto termine è dipeso dall'inerzia del soggetto passivo nemmeno questo istituto potrà essere utilizzato.

In pratica, solo se sussistono i giusti presupposti applicativi e se sono scaduti i termini per emettere la nota di variazione in diminuzione, il contribuente che si trova nell'impossibilità di presentare una dichiarazione integrativa a favore, potrà alternativamente recuperare l'imposta versata a suo tempo avvalendosi della procedura ex art. 30-ter del DPR n. 633/1972<sup>2</sup>.

#### **IL CASO DEL CONTRIBUENTE CHE ADOTTA IL REGIME FORFETARIO SUCCESSIVAMENTE ALLA FATTURA EMESSA, RIMASTA INSOLUTA A SEGUITO DELL'INIZIO DI UNA PROCEDURA CONCORSALE IN CAPO AL CLIENTE**

Osserviamo, anzitutto, che la possibilità di presentare istanza di rimborso deve essere riconosciuta al contribuente che adotta il regime forfetario successivamente all'emissione di una fattura, rimasta insoluta a seguito dell'avvio di una procedura concorsuale che ha colpito il cliente.

È noto, infatti, che il contribuente forfetario è un soggetto che adottando un regime fiscale agevolato non può, per motivi a lui non imputabili, emettere una nota di variazione in diminuzione, ex art. 26 del DPR n. 633/1972.

---

<sup>2</sup> L'art. 30-ter del DPR n. 633/1972 prevede che: "1. Il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.

2. Nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa.

3. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale".

Ciò è quanto emerge anche dalla situazione esaminata dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 190/E/2019.

In quel caso il contribuente nel periodo d'imposta 2015 aveva optato per la liquidazione dell'IVA secondo la contabilità di cassa.

Il regime in questione, che consente di posticipare l'esigibilità dell'IVA ed il suo versamento al momento dell'incasso del corrispettivo, gli aveva permesso di rinviare fino al termine del 2018 il versamento dell'IVA relativa ai corrispettivi che un committente, ammesso alla procedura di amministrazione straordinaria prevista dalla "**Legge Marzano**", non aveva ancora pagato.

Avendo, inoltre, intenzione di applicare, a partire dal 2019, il regime forfettario il contribuente chiedeva all'Ufficio di chiarire come gestire l'IVA finora rimasta sospesa e come eventualmente recuperarla laddove le fatture fossero restate insolute.

Ebbene, nella citata risposta a interpello l'Agenzia delle Entrate ha rilevato che:

- il recupero dell'imposta precedentemente addebitata non poteva avvenire tramite l'emissione di una nota di variazione perché il contribuente forfettario adotta un regime che non consente questa soluzione;
- l'unica via possibile è quella dell'istanza di rimborso.

Si nota come la soluzione proposta risulti in linea con quanto precisato nella circolare n. 20/E/2021, ovvero se non è possibile recuperare l'imposta tramite la soluzione ordinaria (emissione della nota di variazione in diminuzione) rimane applicabile la sola soluzione alternativa e residuale dell'istanza di rimborso.

# L'Approfondimento

## Esportatore abituale

---

### PREMESSA

L'esportatore abituale è quel soggetto che effettua con abitualità delle cessioni nei confronti di soggetti esteri sia comunitari che extra-comunitari. Per essere definito esportatore abituale è necessario che il soggetto effettui cessioni all'esportazione o operazioni intracomunitarie per un importo superiore al 10% del suo volume d'affari.

La principale problematica che deve affrontare l'esportatore abituale è quella che, emettendo fatture in non imponibilità, si può trovare costantemente a credito di IVA, con un aggravio di tipo finanziario.

L'esportatore abituale può sopperire a tale problematica con due mezzi:

- richiesta di rimborso IVA (sia trimestrale che annuale);
- acquisto in non imponibilità di beni e servizi secondo le previsioni dell'articolo 8, comma due.

L'acquisto o l'importazione **beni e servizi senza** applicazione dell'**IVA**, però, trova il limite del **plafond** disponibile.

Chiaramente, questo meccanismo consente di evitare o di ridurre il fisiologico costituirsi di una strutturale posizione di **credito IVA** per i soggetti che effettuano sistematicamente operazioni con l'estero, i quali si troverebbero permanentemente nella situazione di chiedere a **rimborso** l'IVA assolta sugli acquisti non avendo la possibilità di addebitare l'imposta nei confronti del cessionario.

## Esportatore abituale e plafond

Come accennato, coloro che effettuano **esportazioni** e **operazioni assimilate** possono operare, dietro presentazione di una **dichiarazione d'intento, acquisti e importazioni senza** il pagamento dell'**IVA**, nei limiti dell'ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni stesse, poste in essere nel corso dell'anno solare precedente (plafond fisso), o nei dodici mesi precedenti (plafond mobile), come previsto dall'art. 2 c. 2 L. 28/97 (art. 8 c. 2 DPR 633/72).

Non tutti possono essere considerati "esportatori abituali". Infatti, tale qualifica è attribuita a condizione che l'ammontare dei **corrispettivi** delle predette operazioni sia **superiore al 10%** del volume d'affari determinato a norma dell'articolo 20 DPR 633/1972. Per determinare il plafond non si dovrà tenere conto delle cessioni di beni in transito o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale e delle operazioni extraterritoriali con obbligo di emissione della fattura, di cui all'articolo 21 comma 6 bis, DPR 633/72 (art. 1 c. 1 lett. a DL 746/83). Alla determinazione del plafond partecipano anche i **corrispettivi** delle **cessioni intracomunitarie** di cui all'articolo 41, comma 4, DL 331/1993.

Le **operazioni** con l'**estero rilevanti** ai fini della formazione del plafond e dello status di esportatore abituale sono quelle indicate nel rigo VE30 della dichiarazione IVA annuale, e precisamente:

- cessioni all'esportazione (art. 8 c. 1 lett. a, b e b bis) DPR 633/72);
- operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione, se effettuate nell'attività propria dell'impresa (art. 8 bis c. 1 DPR 633/72);
- servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali, se effettuati nell'attività propria dell'impresa (art. 9 c. 1 DPR 633/72);
- operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino (art. 71 c. 1 DPR 633/72);
- operazioni non imponibili effettuate con organismi internazionali o in base a trattati e accordi internazionali (art. 72 DPR 633/72);
- cessioni intracomunitarie (art. 41 c. 1 e 2 DL 331/93), comprese le cessioni intracomunitarie effettuate in base a una "triangolazione comunitaria";
- triangolazioni nazionali (art. 58 c. 1 DL 331/93);

- cessioni intracomunitarie di beni prelevati da un deposito IVA, con trasporto o spedizione in altro Paese membro (art. 50 bis c. 4 lett. f) DL 331/93);
- cessioni di beni prelevati da un deposito IVA con trasporto o spedizione fuori dell'Unione europea (art. 50 bis c. 4 lett. g) DL 331/93);
- cessioni intracomunitarie di prodotti agricoli e ittici, anche se non compresi nella Tabella A, parte prima, effettuate da produttori agricoli di cui all'art. 34 DPR 633/72 (art. 51 c. 3 DL 331/93);
- margine delle operazioni non imponibili relative ai beni usati (art. 37 c. 1 DL 41/95).

Le **operazioni** con l'**estero** che **non** sono **rilevanti** ai fini né della verifica dello *status* di esportatore abituale, né della formazione del plafond sono indicate nel rigo VE32 della dichiarazione annuale e cioè:

- cessioni a viaggiatori extracomunitari (art. 38 quater c. 1 DPR n. 633/72);
- cessioni relative a beni in transito doganale nel territorio dello Stato o depositati in luoghi soggetti a vigilanza doganale;
- cessioni di beni destinati a essere introdotti in depositi IVA (art. 50 bis c. 4 lett. c) DL 331/93);
- cessioni di beni custoditi in un deposito IVA e prestazioni di servizi aventi a oggetto beni ivi custoditi (art. 50 bis c. 4 lett. e) e h) DL 331/93);
- trasferimenti da un deposito IVA a un altro (art. 50 bis c. 4 lett. i) DL 331/93);
- quota-parte dei corrispettivi che non costituisce “margine” nelle cessioni di beni usati e coincide con il prezzo di acquisto (art. 37 c. 1 DL 331/93);
- prestazioni di servizi rese al di fuori dell'Unione europea da agenzie di viaggio e turismo rientranti nel regime speciale di cui al DM 30 luglio 1999 n. 340 (art. 74 ter DPR 633/72).

Sono **non imponibili** le cessioni di beni, diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili, e le prestazioni di servizi rese nei confronti dei soggetti che, come detto, effettuano **cessioni all'esportazione** o **cessioni intracomunitarie** e si avvalgono della facoltà di acquistare o importare senza pagamento dell'imposta (art. 8 c. 1 lett. c) DPR 633/72).

Analoga facoltà, di acquistare senza pagamento dell'imposta, viene riconosciuta ai soggetti che effettuano **operazioni assimilate** alle **esportazioni** e **servizi internazionali**, nei limiti dei corrispettivi relativi alle predette operazioni (artt. 8 bis e 9 u.c. DPR 633/72).

In sostanza, i soggetti che effettuano operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione e servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali è data la possibilità di acquistare beni, a **eccezione** dei **fabbricati** e delle **aree fabbricabili**, e servizi senza applicazione dell'imposta, utilizzando il plafond, sempreché tali acquisti siano effettuati nell'esercizio dell'attività propria dell'**impresa** (Risp. AE 5 luglio 2021 n. 456).

Ricorrendo le condizioni anzidette, è possibile effettuare acquisti e importazioni senza pagamento dell'IVA nei limiti del plafond maturato nell'anno precedente o nei dodici mesi precedenti anche quando tali operazioni sono poste in essere da **soggetti esteri identificati** ai fini IVA in Italia, direttamente – ai sensi dell'art. 35 ter DPR 633/72 – oppure a mezzo di un **rappresentante fiscale**, nominato ai sensi dell'art. 17 c. 3 DPR 633/72 (Risp. AE 4 marzo 2021 n. 148 e Risp. AE 4 gennaio 2021 n. 1; Ris. AE 4 agosto 2011 n. 80/E; Ris. Min. Fin. 21 giugno 1999 n. 102).

Per poter acquistare beni e servizi il senza pagamento dell'IVA, è necessario predisporre un'apposita dichiarazione, redatta in conformità al **modello** approvato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, e trasmetterla per via telematica all'Agenzia delle Entrate. Come ogni dichiarazione trasmessa, sarà restituita una apposita ricevuta.

### **Controlli sugli esportatori abituali**

La finanziaria per il 2021 (art. 1 commi 1079-1083 L. 178/2020) ha previsto il rafforzamento delle misure di **contrasto** alle **frodi** realizzate con l'utilizzo di un **falso plafond**.

Con il Provvedimento 28/10/2021 n. 293390, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità operative relative all'individuazione dei criteri di analisi del rischio e di controllo, delle procedure di invalidazione delle dichiarazioni d'intento trasmesse e di inibizione al rilascio di nuove dichiarazioni d'intento tramite i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate.

L'Agenzia delle Entrate svolge un'analisi ed un controllo in conformità a particolari **criteri** di rischio **selettivi**, elaborati attraverso l'incrocio delle informazioni contenute nelle dichiarazioni d'intento presentate dal contribuente con le informazioni disponibili nelle banche dati in possesso dell'Agenzia delle Entrate e di quelle eventualmente acquisite da altre banche dati pubbliche o private.

La **valutazione del rischio** è orientata, prioritariamente, alla:



- analisi di criticità e **anomalie** direttamente desumibili dai dati esposti nelle dichiarazioni d'intento trasmesse;
- valorizzazione di particolari elementi di rischio individuati sulla posizione del **titolare** della ditta individuale o del **legale rappresentante** della società;
- individuazione di elementi di rischio connessi alla posizione fiscale del soggetto, persona fisica o giuridica, titolare della partita IVA, con particolare riferimento alle **omissioni** e/o **incongruenze** nell'adempimento degli **obblighi** di **versamento** o **dichiarativi**;
- individuazione di elementi di rischio derivanti dalle operazioni che concorrono alla formazione del **plafond**.

Qualora l'Agenzia riscontri delle irregolarità a seguito delle attività di analisi e di controllo citate, le dichiarazioni d'intento emesse illegittimamente sono invalidate e rese irregolari al riscontro telematico dell'avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento. Contestualmente, l'Agenzia delle Entrate invia a mezzo PEC al soggetto emittente una **comunicazione** che riporta il protocollo di ricezione della **dichiarazione d'intento invalidata** e le relative motivazioni.

In autotutela, l'Agenzia può altresì rettificare l'invalidazione con una nuova comunicazione al contribuente.

Può altresì l'Agenzia chiedere la produzione di documentazione comprovante il diritto all'emissione delle dichiarazioni d'intento.

*Situazione più grave è quella con la quale al contribuente è **inibita** la **facoltà** di trasmettere altre dichiarazioni d'intento tramite i canali telematici dell'Agenzia delle Entrate.*

### **La fattura elettronica**

Il fornitore dell'esportatore abituale emetterà la fattura elettronica nei confronti dell'esportatore abituale utilizzando esclusivamente il **tracciato XML** e sarà così inviata tramite lo SDI.

Per emettere la fattura il fornitore dovrà in primis verificare nel proprio cassetto fiscale la presenza della dichiarazione d'intento spedita dall'esportatore abituale.

Infatti, la fattura elettronica deve riportare nel campo 2.2.1.14 il codice specifico N3.5 "Non imponibili - a seguito di dichiarazioni d'intento", e gli estremi del protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento trasmessa all'Agenzia delle Entrate dall'esportatore abituale.

In particolare, deve essere compilato un blocco 2.2.1.16 per ogni dichiarazione d'intento, come di seguito specificato:

- nel campo 2.2.1.16.1, deve essere riportata la dicitura "INTENTO";
- nel campo 2.2.1.16.2, deve essere riportato il protocollo di ricezione della dichiarazione d'intento e il suo progressivo separato dal segno "-" oppure dal segno "/" (es. 08060120341234567-000001);
- nel campo 2.2.1.16.4, deve essere riportata la data della ricevuta telematica rilasciata dall'Agenzia delle Entrate e contenente il protocollo della dichiarazione d'intento.

Qualora l'Agenzia avesse invalidato la dichiarazione d'intento, la fattura emessa dal fornitore viene scartata ed al fornitore perviene comunicazione del motivo dello scarto.

### **Plafond fisso e plafond mobile**

Nelle premesse abbiamo già precisato che l'ammontare degli acquisti in non imponibilità può essere determinato o con il metodo del plafond fisso o con quello del plafond mobile.

Con il **metodo fisso**, il plafond è determinato per l'intero anno solare in misura pari ai **corrispettivi** delle **cessioni** all'esportazione od operazioni assimilate registrate nell'**anno solare precedente**.

Con il **metodo mobile**, invece, nella determinazione del plafond mensile si procede all'inizio di ogni mese a rideterminare il plafond disponibile in misura pari all'**ammontare** delle **cessioni** registrate nei **dodici mesi precedenti**, al netto degli acquisti senza IVA effettuati nello stesso periodo; in particolare, dall'ammontare complessivo delle cessioni deve essere detratto l'importo delle cessioni relative al tredicesimo mese precedente e un pari importo va detratto dal totale degli utilizzi effettuati, sino a concorrenza degli stessi (Circ. Min Fin. 19 dicembre 1984 n. 73).

Tale metodologia di calcolo consente di tenere conto del fatto che parte degli acquisti effettuati senza IVA negli ultimi dodici mesi sono, comunque, imputabili alle cessioni registrate nel tredicesimo mese precedente.

La **scelta** tra il sistema di determinazione del plafond con il **metodo fisso** o con il metodo **mobile** è rimessa alla discrezionalità dell'esportatore abituale e può essere modificata all'inizio di ciascun anno.

Il metodo del plafond mobile è conveniente per i soggetti che:

- hanno iniziato che hanno iniziato l'attività almeno da dodici mesi (Circ. AD 27 febbraio 2003 n. 8/D e Nota Min. Fin. 13 gennaio 1995 n. VII-15-902);
- sono in fase di incremento delle esportazioni.

In entrambe le situazioni, potendo accumulare plafond disponibile mese per mese, non devono attendere il nuovo anno solare per vedersi incrementare il plafond di acquisti disponibile.

In particolare, per **attività** iniziata da **almeno dodici mesi** s'intende l'effettivo esercizio dell'attività d'impresa e non quella, più limitata, di esportazione (Nota Min. Fin. 11 agosto 1997 n. 434; Nota 11 agosto 1997 n. VII-15-902, cit. e Circ. Min. Fin. 28 ottobre 1988 n. 221/212290).

Già abbiamo accennato che l'esportatore abituale può decidere di passare dal metodo **mobile** a quello **fisso**, nel caso in cui l'operatore intendesse modificare il metodo di calcolo del plafond inizialmente applicato, occorre prendere a riferimento il plafond che sarebbe risultato disponibile per il mese di gennaio se si fosse mantenuto il metodo mobile. Pertanto, si rende necessario ancora – e per l'ultima volta – seguire il procedimento per il calcolo del plafond mobile partendo dall'ammontare della posta attiva e passiva del mese di dicembre dell'anno precedente, sottraendo da entrambe le operazioni non imponibili del tredicesimo mese.

Infatti, considerato il particolare meccanismo di calcolo che governa il metodo mobile, la risultanza che emerge da tale calcolo rappresenta l'ammontare del plafond creato ed effettivamente non utilizzato alla data del 1° gennaio del nuovo anno (Ris. AE 6 marzo 2002 n. 77/E).

Diversamente, nella fattispecie di **passaggio** dal sistema **fisso** a quello **mobile**, il plafond disponibile all'inizio dell'utilizzo del nuovo sistema è pari all'importo delle operazioni attive registrate nell'anno precedente.

### **Plafond libero e plafond vincolato**

Una particolare situazione si genera in capo ai soggetti che sono promotori di triangolazioni. Il caso è il seguente: un soggetto (chiamato secondo cedente) stipula un contratto con un soggetto estero per la cessione di determinati beni; provvede ad acquistare i beni da esportare da altro soggetto (primo cedente) e lo incarica di consegnare la merce direttamente al soggetto estero.

Per il promotore dell'esportazione, il secondo cedente, si trova a poter avere due tipologie di plafond:

- plafond vincolato;
- plafond libero.

Il plafond vincolato corrisponde all'importo che ha corrisposto al primo importatore, mentre il plafond libero è dato dalla differenza fra il corrispettivo imputato al cessionario estero e quanto corrisposto al primo cedente.

La differenza fra i due plafond è fondamentale. Infatti:

- con il plafond libero è possibile acquistare qualsiasi bene (con esclusione degli immobili) e servizi;
- il plafond vincolato è sfruttabile per gli acquisti di beni che siano esportati nello stato originario nei sei mesi successivi alla loro consegna.

Gli esportatori abituali che si trovano nella situazione di disporre di un plafond vincolato sono coloro che intervengono in una triangolazione in qualità di primo cessionario/secondo cedente, vale a dire in caso di:

- **esportazione in triangolazione** prevista dall'art. 8 c. 1 lett. a) DPR 633/72, in cui il cessionario nazionale conferisce l'incarico al cedente di inviare la merce fuori dal territorio della UE;

- **cessione intracomunitaria in triangolazione** prevista dagli artt. 40 c. 2 e 41 DL 331/93, in cui il soggetto nazionale acquista beni in altro Stato membro e li fa trasportare direttamente dal primo cedente nello Stato membro del proprio cessionario comunitario, designato quale debitore d'imposta;
- cessione intracomunitaria in triangolazione prevista dall'art. 58 c. 1 DL 331/93, in cui il soggetto nazionale conferisce l'incarico al primo cedente italiano di inviare i beni direttamente in altro Stato membro, a destinazione del proprio cessionario.

Nel prossimo numero del quaderno analizzeremo nello specifico sia le tipologie di beni che possono essere oggetto di acquisto in non imponibilità sia le rimanenti regole attinenti il plafond.

# L'Approfondimento

## I contratti di locazione: cenni sulla disciplina codicistica, termini di registrazione e imposta di registro

---

### PREMESSA

I contratti di locazione di beni immobili sono disciplinati dalle Leggi 392/1978 e 431/1998. La prima disciplina i contratti di immobili urbani adibiti ad uso diverso dall'abitativo mentre la seconda "abbraccia" i contratti di locazione di immobili adibiti ad uso abitativo.

I contratti di locazione sono atti che devono essere obbligatoriamente registrati dal proprietario (locatore) o dall'affittuario (conduttore), salvo il caso dei contratti che non superano i 30 giorni complessivi nell'anno, entro 30 giorni dalla data di stipula o dalla loro decorrenza, se anteriore.

Gli stessi scontano imposta di registro e di bollo, salvo il caso in cui siano assoggettati a cedolare secca.

Analizziamo in questo intervento, i principali aspetti normativi che ruotano attorno ai contratti di locazione di immobili, i termini di registrazione ad essi collegati e l'imposizione fiscale indiretta a cui sono soggetti.

### I CONTRATTI DI LOCAZIONE DI IMMOBILI URBANI ADIBITI AD USO DIVERSO DA QUELLO DI ABITAZIONE

La disciplina dei contratti di locazione è contenuta all'interno delle Leggi 392/1978 e 431/1998. I suddetti riferimenti normativi, a loro volta, disciplinano rispettivamente i contratti di locazione di immobili urbani adibiti ad uso diverso da quello di abitazione e i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo.

Per i contratti di locazione di immobili urbani adibiti ad uso diverso da quello di abitazione è prevista una durata minima di sei anni, se gli immobili sono adibiti ad una delle attività appresso indicate industriali, commerciali e artigianali di interesse turistico, quali agenzie di viaggio e turismo, impianti sportivi e ricreativi, aziende di soggiorno e altri organismi di promozione turistica.

La medesima durata è prevista anche per i contratti di locazione di immobili adibiti all'esercizio abituale e professionale, ancorché non esclusivo, di qualsiasi attività di lavoro autonomo.

La durata della locazione non può essere inferiore a 9 anni se l'immobile urbano, anche ammobiliato, è adibito ad attività alberghiere, all'esercizio di imprese assimilate e/o all'esercizio di attività teatrali.

Per le sopracitate locazioni, il contratto si rinnova tacitamente di sei anni in sei anni, mentre per quelle di immobili adibiti ad attività alberghiere, teatrali e assimilate, di nove anni in nove anni. Tali rinnovazioni non hanno luogo se sopravviene disdetta da comunicarsi all'altra parte a mezzo di lettera raccomandata (o PEC) rispettivamente almeno 12 o 18 mesi prima della scadenza.

Le parti possono convenire che il canone di locazione sia aggiornato annualmente su richiesta del locatore per eventuali variazioni del potere di acquisto dell'Euro. Tali variazioni non possono essere superiori al 75% di quelle accertate dall'ISTAT dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

Il conduttore può sublocare l'immobile anche senza il consenso del locatore, purché venga ceduta o locata l'azienda. Il tutto si perfeziona con una comunicazione da inviare al locatore mediante raccomandata (o PEC) con avviso di ricevimento. In tal caso, la sublocazione obbliga il locatario nei confronti del locatore, qualora il cessionario (o sublocatore) non adempia alle obbligazioni assunte.

In caso di morte del conduttore, al "de cuius" succedono gli eredi ovvero coloro che hanno diritto a subentrare nell'azienda del defunto ed a continuare l'attività. In caso di separazione legale o consensuale, di scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, il contratto di locazione si trasferisce al coniuge, che continua nell'immobile la stessa attività già ivi esercitata assieme all'altro coniuge prima della separazione legale o consensuale, ovvero prima dello scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio.

## **I CONTRATTI DI LOCAZIONE DI IMMOBILI ADIBITI AD USO ABITATIVO**

Certamente di maggiore interesse e portata, la Legge 431/1998 regola i contratti di locazione di immobili adibiti ad uso abitativo. L'articolo 2, Legge 431/1998 individua

prioritariamente due categorie di contratti di locazione: i contratti di locazione a canone libero e i contratti di locazione a canone concordato.

I primi possono essere stipulati per una durata non inferiore a quattro anni, decorsi i quali i contratti sono rinnovati per un ulteriore arco temporale di quattro anni. I secondi, invece godono di una disciplina particolare, in base alla quale possono essere stipulati per un periodo convenzionale di tre anni, decorso il quale si intendono rinnovati per ulteriori 2 anni, fatta salva la facoltà di disdetta da parte del locatore che intenda adibire l'immobile agli usi o effettuare sullo stesso le opere di ristrutturazione necessarie. L'immobile, a scelta del locatore, può, altresì, essere venduto a terzi, qualora il locatore medesimo non abbia la proprietà di altri immobili ad uso abitativo oltre a quello eventualmente adibito a propria abitazione.

In senso generale, si parla di contratti di locazione a canone concordato quando, stipulati ai sensi dell'articolo 2, comma 3, Legge 431/1998, le parti possono convenzionalmente concordare il valore del canone, la durata del contratto ed altre condizioni contrattuali, sulla base di quanto stabilito in appositi accordi territoriali.

Detti contratti possono essere di due tipi:

- assistiti, ovvero stipulati con l'assistenza diretta di una delle associazioni di categoria o firmatarie degli accordi territoriali;
- non assistiti, ovvero che necessitano di una attestazione da eseguirsi sulla base di elementi oggettivi dichiarati dai soggetti coinvolti, a cura e con assunzione di responsabilità, da parte di almeno un'organizzazione firmataria dell'accordo territoriale, della rispondenza del contenuto economico e normativo del contratto all'accordo stesso, anche con riguardo alle agevolazioni fiscali.

In buona sostanza, l'attestazione ha la funzione di certificare che il contenuto economico e normativo del contratto di locazione sottoscritto a canone concordato sia conforme a quanto previsto dall'accordo locale stipulato tra le organizzazioni della proprietà edilizia e le organizzazioni dei conduttori maggiormente rappresentative.

Si ricorda che, in base a quanto disposto dal D.L. 78/2022 (c.d. decreto "Semplificazioni"), l'attestazione utilizzata per il primo contratto può essere fatta valere anche per i contratti successivi al primo e riferiti al medesimo immobile, che abbiano lo stesso contenuto (condizioni economiche, clausole, etc.) così come risultante dall'attestazione medesima.

Si evidenzia che, ai fini fiscali, per i contratti stipulati a canone concordato, relativi ad immobili situati nei comuni di cui all'articolo 1, D.L. 551/1998, il canone di locazione in capo al locatore è decurtato di un importo pari al 30%. Parimenti, il canone ai fini dell'imposta di registro è decurtato di un importo pari al 30%, pertanto in entrambi i casi si assume, quale base imponibile ai fini delle imposte dirette e indirette, il 70% del canone complessivo.

In tema di agevolazioni fiscali, merita evidenziare che per i contratti di locazione a canone concordato di immobili situati in zone predeterminate, è prevista la facoltà di applicare il regime di tassazione con cedolare secca. In particolare, per i contratti di locazione a canone concordato stipulati:

- in comuni ad alta tensione abitativa;
- in comuni colpiti da eventi calamitosi;
- per studenti e non (di natura transitoria) in comuni ad alta tensione abitativa;

è prevista l'applicazione della cedolare secca nella misura del 10%.

Per tutti le altre tipologie di contratto (compresi i contratti a canone libero), la cedolare secca si applica nella misura del 21%.

In tutti i casi, l'opzione per il regime della cedolare secca è possibile solo per il locatore che:

- sia una persona fisica;
- sia titolare di un diritto di proprietà o di altro diritto reale di godimento sull'immobile;
- effettui la locazione al di fuori dell'esercizio di impresa, arte e/o professione;
- consegua reddito fondiario.

## **I TERMINI DI REGISTRAZIONE E L'IMPOSTA DI REGISTRO**

Gli obblighi di registrazione sono individuati dal Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con D.P.R. 131/1986.

L'articolo 68 della Legge 342/2000 ha modificato il termine per il versamento dell'imposta di registro per i contratti di locazione e affitto di beni immobili, portandolo da 20 a 30 giorni. Si può dire che, con il decreto "Semplificazioni" (D.L. 78/2022) è stato spostato da 20 a 30 giorni il termine fisso di registrazione della maggior parte degli atti privati soggetti a registrazione.

Il modello RLI, da utilizzare per la richiesta di registrazione e per gli adempimenti successivi, viene approvato con Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate ed è attualmente in vigore nella versione aggiornata al 25 gennaio 2022.

L'obbligo di richiedere la registrazione dei contratti di locazione redatti nella forma della scrittura privata non autenticata ricade sulle "parti contraenti" e pertanto, in relazione al contratto di locazione, sia sul locatore che sul conduttore. Le parti contraenti sono solidalmente responsabili per il pagamento dell'imposta di registro ma il contratto di locazione può prevedere, all'interno delle clausole, quale sia la parte tenuta alla registrazione ed al versamento dell'imposta.

I contratti di locazione stipulati mediante scrittura privata non autenticata ed aventi durata non superiore a 30 giorni complessivi nel corso dell'anno, non sono soggetti a registrazione.

Il termine per la registrazione del contratto di locazione, ove dovuta, è di 30 giorni decorrenti:

- dalla data di stipula del contratto;
- dalla data di decorrenza della locazione, se anteriore alla data della stipula del contratto.

A titolo esemplificativo, un contratto di locazione stipulato in data 01.07.2023, con durata di quattro anni, dal 01.07.2023 al 30.06.2027 andrà registrato in Agenzia delle entrate entro il 31.07.2023.

Viceversa, un contratto di locazione stipulato in data 10.10.2023, con durata di quattro anni, dal 01.10.2023 al 30.09.2027 andrà registrato entro il 31.10.2023.

Se la data di stipula è successiva alla data di decorrenza è necessario fare riferimento alla prima: pertanto, per un contratto di locazione stipulato in data 10.09.2023, con durata di quattro anni, dal 01.10.2023 al 30.09.2027, la data di registrazione scadrà il 10.10.2023.

Per la registrazione di un contratto di locazione sono dovute l'imposta di registro e l'imposta di bollo, salvo sia esercitata l'opzione per il regime della cedolare secca laddove ricorrano i requisiti. In quest'ultimo caso, l'applicazione del regime della cedolare secca è condizione sufficiente per evitare il pagamento dell'imposta di registro e di bollo. Tuttavia, la cedolare secca si presenta come una "tassa piatta", pertanto non concorre alla formazione del "plafond" Irpef da cui il contribuente può calcolare la capienza per le proprie ed eventuali detrazioni d'imposta.

L'imposta di registro è proporzionale ed è dovuta in base alla tipologia di contratto, come illustrato nella tabella che segue.

| CODICE | DESCRIZIONE  | IMPOSTA DI REGISTRO   |
|--------|--|-----------------------|
| L1     | Locazione di immobile ad uso abitativo   | 2%                    |
| L2     | Locazione agevolata di immobile ad uso abitativo   | 2% del 70% del canone |
| L3     | Locazione di immobile a uso abitativo (contratto assoggettato a IVA)                                   | € 67,00               |
| L4     | Locazione finanziaria di immobile a uso abitativo  | € 200,00              |
| S1     | Locazione di immobile a uso diverso dall'abitativo   | 2%                    |
| S2     | Locazione di immobile strumentale con locatore soggetto a IVA  | 1%                    |
| S3     | Locazione finanziaria di immobile a uso diverso dall'abitativo   | € 200,00              |
| T1     | Affitto di fondo rustico   | 0,50%                 |
| T2     | Affitto di fondo rustico agevolato   | € 67,00               |
| T3     | Affitto di terreni ed aree non edificabili, cave e torbiere  | 2%                    |
| T4     | Affitto di terreni edificabili o non edificabili destinati a parcheggio (contratto assoggettato a IVA) | € 67,00               |

L'imposta di registro è pagata contestualmente o antecedentemente alla registrazione del contratto mediante modello F24 elide (o ordinario) presso gli istituti bancari o postali, o direttamente in sede di registrazione del contratto nel portale web dell'Agenzia delle entrate, con addebito automatico delle somme nel conto corrente bancario o postale indicato e intestato al locatore.

Quanto all'imposta di bollo, essa è dovuta per ogni copia da registrare, in misura pari a € 16 ogni 4 facciate scritte del contratto e, comunque, ogni 100 righe. L'imposta di bollo è assolta mediante l'utilizzo dei contrassegni telematici (ex marche da bollo) oppure mediante F24 elide (o ordinario) da addebitarsi contestualmente alla registrazione del contratto sul portale dell'Agenzia delle entrate, assieme al pagamento dell'imposta di registro, con addebito

automatico delle somme nel conto corrente bancario o postale indicato e intestato al locatore.

Nel caso in cui il locatore opti per il pagamento dell'imposta di bollo mediante contrassegni telematici, deve ricordarsi di acquistarli con data non successiva a quella di stipula del contratto.

infatti si ricorda che Il contratto di locazione può essere registrato:

- utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia delle entrate;
- richiedendo la registrazione in ufficio;
- incaricando un intermediario abilitato (professionisti, associazioni di categoria, Caf, etc.) o un delegato.

La modalità di registrazione telematica, mediante portale dedicato, è obbligatoria per gli agenti immobiliari e per i possessori di almeno 10 immobili. E' invece facoltativa per tutti gli altri contribuenti, purché abilitati ai servizi telematici. Il portale web dedicato alla registrazione ed alla proroga dei contratti di locazione reso disponibile dall'Agenzia dell'Entrate, è usufruibile utilizzando alternativamente le credenziali del Sistema Pubblico di Identità Digitale (SPID), la Carta di identità elettronica (CIE) o la Carta Nazionale dei Servizi (CNS).

Nel caso in cui il locatore scelga la modalità di registrazione cartacea direttamente presso uno degli sportelli dell'Agenzia delle entrate, sono necessari:

- due originali del contratto o in alternativa un originale e una copia di cui l'ufficio ne attesterà la conformità all'originale;
- la richiesta di registrazione, ossia il modello RLI compilato;
- un elenco, utilizzando il "modello RR", in cui vanno indicati i contratti da registrare (se più di uno);
- i contrassegni telematici per il pagamento dell'imposta di bollo (ex marca da bollo), con data di emissione non successiva alla data di stipula, da applicare su ogni copia del contratto da registrare;
- la ricevuta di pagamento dell'imposta di registro effettuata con Modello F24 elide (salvo non si tratti di contratto di locazione con opzione per il regime della cedolare secca). In alternativa, le imposte di bollo e di registro possono essere versate richiedendo l'addebito sul proprio conto corrente utilizzando il modello richiesta di addebito su conto corrente bancario.

Nel caso in cui, come frequentemente accade, il locatore si affidi ad un professionista esterno, quest'ultimo rilascia, nel momento in cui assume l'incarico, la dichiarazione contenente l'impegno alla trasmissione della richiesta di registrazione, all'esecuzione dei pagamenti telematici delle imposte relative ai canoni per le annualità successive, alle proroghe, alle cessioni ed alle risoluzioni. Consegna poi al contribuente due copie della ricevuta di avvenuta registrazione o dell'esecuzione dei pagamenti delle imposte relative ai canoni per le annualità successive, delle proroghe, anche tacite, delle cessioni e delle risoluzioni (una è destinata all'altra parte contraente che non ha richiesto la registrazione). Consegna infine una copia della ricevuta di pagamento delle imposte dovute.

Si ricorda, infine, che la mancata registrazione del contratto di locazione può essere sanata mediante ravvedimento operoso purché non sia stato già notificato un atto di liquidazione e di accertamento. La regolarizzazione può avvenire con il pagamento dell'imposta dovuta, unitamente a interessi e sanzioni ridotte a seconda del ritardo nell'adempimento (si applica l'articolo 13 D.lgs. 472/1997).

È possibile altresì regolarizzare il mancato versamento dell'imposta di registro mediante ravvedimento operoso. In tal caso sono dovuti, oltre all'imposta di registro, anche gli interessi e le sanzioni, queste ultime ridotte a seconda del ritardo nell'adempimento. La sanzione individuata dall'articolo 13 D.lgs. 471/1997 è pari al 30% dell'importo non versato o del 15% dell'importo non versato, se il ritardo non è superiore a 90 giorni. Si applicano, poi, le riduzioni in base al ritardo rispetto alla scadenza originaria (articolo 13, D.lgs. 471/1997).

## Le prossime scadenze



25 febbraio 2023

### **ELENCHI INTRASTAT**

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

28 febbraio 2023

### **COMUNICAZIONE LIQUIDAZIONI PERIODICHE**

Termine entro cui inviare la comunicazione dati delle liquidazioni periodiche relative al 4° trimestre 2022.

### **LIBRO INVENTARI - SOTTOSCRIZIONE**

Termine entro cui sottoscrivere il libro inventari per i soggetti che hanno trasmesso il modello Redditi 2022 in via telematica entro il 30.11.2022.

### **REGISTRI CONTABILI**

Termine entro cui stampare i registri contabili per i soggetti che hanno trasmesso il modello Redditi 2022 in via telematica entro il 30.11.2022.

### **CONSERVAZIONE DIGITALE**

Termine per conservare i documenti informatici (comprese le fatture elettroniche), ai fini della rilevanza fiscale, emessi nel 2021.

### **IMPOSTA DI BOLLO**

Termine entro cui versare l'imposta di bollo sulle fatture elettroniche relative al 4° trimestre 2022.

### **INAIL**

Termine per presentare all'Inail delle denunce retributive annuali.

---

2 marzo 2023

**ENASARCO**

Termine per versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili, con decorrenza dal 1.02.2023, e di quella inerente ai rinnovi e alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca.

---

16 marzo 2023

**IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO**

Termine concesso ai contribuenti mensili per operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito.

---

**VERSAMENTO RITENUTE**

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

---

**VERSAMENTO IVA**

Termine per poter versare, in unica soluzione o come 1<sup>a</sup> rata, dell'Iva a debito emergente dalla dichiarazione annuale, nel caso in cui il relativo importo superi € 10,33 (€ 10,00 per effetto degli arrotondamenti effettuati in dichiarazione).

---

**CERTIFICAZIONE UNICA 2023**

Termine per inviare all'Agenzia delle Entrate, per via telematica e di consegna ai percipienti della certificazione unica.

---

**TASSA CONCESSIONI GOVERNATIVE**

Termine per versare la tassa annuale di concessione governativa per la bollatura e numerazione in misura forfettaria dei libri e registri delle società di capitali e dei consorzi tra enti.

---

### **SUPERBONUS 110%**

Termine per inviare all'Agenzia delle Entrate la comunicazione dell'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito in relazione alle spese per interventi edilizi effettuati nell'anno precedente (artt. 119-121 D.L. 34/2020 - provv. Ag. Entrate 3.02.2022).

---

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

Termine entro cui vanno comunicati all'Agenzia delle Entrate i crediti d'imposta energia maturati nel 2022, a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito non ancora utilizzato (art. 1, c. 6 D.L. 176 2022).

---