



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista - Revisore Legale

La Circolare per i clienti

16 dicembre 2022

News

<u>Cessione e tracciabilità anche per l'acquisto di energia</u>	pag. 2
<u>Colonnina di ricarica nel posto auto, i requisiti per il Superbonus</u>	pag. 3
<u>Comuni in stato di emergenza, detrazione 110% per lavori entro il 31 dicembre 2025</u>	pag. 3
<u>IMU: entro il 31 dicembre 2022 va presentata la dichiarazione</u>	pag. 4
<u>Tasse automobilistiche: soppressi i modelli di bollettino intestati all'AE</u>	pag. 4
<u>Misure restrittive dell'UE nei confronti della Russia</u>	pag. 6
<u>Sequestro di crediti fiscali inesistenti e responsabilità del cessionario</u>	pag. 8
<u>Superbonus anche per l'ascensore esterno al condominio</u>	pag. 8

Articoli d'autore

<u>Nuovi tax credit acquisto energia e gas</u>	pag. 9
<u>Il diritto di detrazione IVA decade solo con onere probatorio della frode</u>	pag.12
<u>Il regime fiscale degli ETS è basato sull'attività esercitata</u>	pag.15

Principali scadenze e ulteriori informazioni

<u>Versamento Saldo IMU</u>	pag.18
<u>Versamento Acconto IVA</u>	pag.18
<u>L'inventario di magazzino di fine anno - procedura obbligatoria di revisione</u>	pag.20

Cessione e tracciabilità anche per l'acquisto di energia

Con il provvedimento n. 450517 del 6 dicembre 2022, l'AE ha previsto l'estensione delle modalità di attuazione delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità dei crediti d'imposta per l'acquisto di prodotti energetici.

L'Agenzia delle Entrate ha stabilito che le disposizioni del [Prov. AE 30 giugno 2022 n. 253445](#) relative alla **cessione** e alla **tracciabilità** dei crediti si applicano anche ai seguenti crediti d'imposta:

1. a favore delle **imprese energivore**, per i mesi di ottobre/novembre 2022 ([art. 1 c. 1 DL 144/2022](#));
2. a favore delle imprese a forte consumo di **gas naturale**, per i mesi di ottobre/novembre 2022 ([art. 1 c. 2 DL 144/2022](#));
3. a favore delle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, diverse dalle imprese non energivore, per i mesi di ottobre/novembre 2022 ([art. 1 c. 3 DL 144/2022](#));
4. a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale, per i mesi di ottobre/novembre 2022 ([art. 1 c. 4 DL 144/2022](#));
5. per l'acquisto di **carburanti** per l'esercizio dell'**attività agricola** e della **pesca** per il quarto trimestre 2022 ([art. 2 DL 144/2022](#)).

I suddetti crediti possono essere utilizzati in **compensazione** tramite **Mod. F24** entro il:

- per i crediti di cui alle lett. a, b, c, d, 30 giugno 2023;
- per i crediti di cui alla lett. e, 31 marzo 2023.

In alternativa all'utilizzo in **compensazione**, i suddetti crediti possono essere ceduti a terzi. La comunicazione all'Agenzia delle Entrate della **cessione del credito** deve essere fatta:

- per i crediti di cui alle lett. a, b, c, d, dal 6 dicembre 2022 al 21 giugno 2023;
- per i crediti di cui alla lett. e, dal 6 dicembre 2022 al 22 marzo 2023.

Ai fini della comunicazione della cessione del credito all'Agenzia delle Entrate, da farsi tramite i servizi telematici, deve essere utilizzato il **nuovo modello** approvato con il provvedimento odierno.

Si ricorda che, come stabilito anche per i precedenti trimestri, il credito è cedibile solo per intero e senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni a favore di "soggetti qualificati", cioè **banche** e **intermediari finanziari**, società appartenenti a un gruppo bancario e **compagnie di assicurazione**. Per la cessione, le imprese beneficiarie richiedono il **visto di conformità** dei dati sulla sussistenza dei requisiti che danno diritto all'agevolazione.



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista - Revisore Legale

[Prov. AE 6 dicembre 2022 n. 450517](#)

Colonnina di ricarica nel posto auto, i requisiti per il Superbonus

L'Agenzia delle Entrate fornisce un chiarimento in materia di Superbonus e di installazione di colonnine di ricarica di auto elettriche.

La colonnina di ricarica di auto elettriche collocata nel posto auto del condomino si può considerare “punto di ricarica non accessibile al pubblico” e quindi può fruire del Superbonus in qualità di intervento trainato.

L'**Agenzia delle Entrate** ha fornito un chiarimento in materia di Superbonus, nel caso dell'installazione di una colonnina di ricarica in un posto auto condominiale delimitato da una barriera amovibile.

Il Fisco ha osservato che, anche ai fini dell'accesso al Superbonus è necessario che le infrastrutture di ricarica dei veicoli elettrici siano installate in luoghi non **accessibili al pubblico**.

Al riguardo, la norma prevede che, ai fini delle detrazioni, le infrastrutture di ricarica devono essere dotate di uno o più punti di ricarica di potenza standard non accessibili al pubblico.

Per punto di ricarica non accessibile al pubblico si intende:

- 1) un punto di ricarica installato in un edificio residenziale privato o in una pertinenza di un edificio residenziale privato, riservato esclusivamente ai residenti;
- 2) un punto di ricarica destinato esclusivamente alla ricarica di veicoli in servizio all'interno di una stessa entità, installato all'interno di una recinzione dipendente da tale entità;
- 3) un punto di ricarica installato in un'officina di manutenzione o di riparazione, non accessibile al pubblico.

Nel caso di specie, l'infrastruttura di carica installata nel posto auto dell'Istante, situato al piano terra dell'edificio condominiale, soddisfa secondo l'Agenzia la condizione di “punto di ricarica non accessibile al pubblico” essendo installato in un edificio residenziale privato o in una pertinenza di un edificio residenziale privato, riservato esclusivamente ai residenti.

[Risp. AE 9 dicembre 2022 n. 585](#)

Comuni in stato di emergenza, detrazione 110% per lavori entro il 31 dicembre 2025

L'Agenzia delle Entrate fornisce un chiarimento inerente il Superbonus destinato ai condomini nei Comuni dichiarati in Stato di emergenza per il sisma del 2012.

Nei Comuni in stato di emergenza a causa del terremoto del maggio 2012, un condominio può



Antonio De Francesco

Dottore Commercialista - Revisore Legale

usufruire della detrazione del 110% per i lavori cosiddetti “trainanti” e “trainati” effettuati **entro il 31 dicembre 2025** purché sia dimostrato, tramite scheda AeDES o altro documento analogo, il nesso causale tra i danni subiti e l'evento sismico.

È quanto chiarito dall'**Agenzia delle Entrate** che ha fornito una Risposta in tema di Superbonus e per lavori di efficientamento energetico su di un condominio dichiarato inagibile post Sisma 2012. Secondo il Fisco, la proroga al 31 dicembre 2025 della detrazione nella misura "piena" del 110 per cento delle spese sostenute riguarda gli interventi ammessi al Superbonus realizzati su edifici residenziali, anche in condominio, o unità immobiliari a destinazione abitativa per i quali sia stato accertato, mediante scheda AeDES o documento analogo, il **nesso causale** tra danno dell'immobile ed evento sismico, situati in uno dei Comuni di cui alle Regioni interessate da eventi sismici per le quali è stato dichiarato lo stato di emergenza. Nel presupposto, dunque, che gli interventi prospettati siano effettuati su un fabbricato per il quale sia stato accertato il nesso causale tra danno dell'immobile ed evento sismico, in applicazione della disposizione, il Condominio istante potrà beneficiare, nel rispetto di ogni altra condizione ed adempimento, del Superbonus nella misura del 110 per cento delle spese sostenute **entro il 31 dicembre 2025**, per l'importo eccedente il contributo previsto per la ricostruzione.

[Risp. AE 9 dicembre 2022 n. 584](#)

IMU: entro il 31 dicembre 2022 va presentata la dichiarazione

La dichiarazione IMU relativa al 2021 va presentata entro il 31 dicembre 2022. Si ricorda che tale termine è stato prorogato dal decreto Semplificazioni fiscali (art. 35 c. 4 DL 73/2022). Il modello di dichiarazione è reperibile in formato cartaceo presso i Comuni o sul sito internet del MEF, anche in versione PDF editabile.

La **dichiarazione IMU** va presentata entro il **30 giugno** dell'anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell'imposta e ha effetto anche per gli anni successivi, sempre che non vengano modificati i dati dichiarati cui consegua un diverso ammontare dell'imposta dovuta. Soltanto per l'**anno d'imposta 2021**, il **decreto Semplificazioni fiscali** ha prorogato il termine per la presentazione della dichiarazione IMU dal 30 giugno 2022 al **31 dicembre 2022** ([art. 35 c. 4 DL 73/2022](#)).

Si ricorda che la dichiarazione in oggetto va presentata, utilizzando l'apposito modello, al **Comune** sul cui territorio sono situati gli **immobili** con una delle seguenti modalità (i Comuni possono stabilire ulteriori modalità dandone opportuna informazione agli utenti):

- consegna diretta (in tal caso, il Comune rilascia ricevuta);



Antonio De Francesco

Dottore Commercialista - Revisore Legale

- invio a mezzo posta, mediante raccomandata senza ricevuta di ritorno in busta chiusa recante la dicitura "**Dichiarazione IMU 2022**", indirizzandola all'ufficio tributi del Comune (la data di spedizione è considerata come data di presentazione);
- invio tramite PEC;
- trasmissione telematica utilizzando i canali Entratel o Fisconline.

La **spedizione dall'estero** può essere effettuata mediante raccomandata o altro mezzo equivalente dal quale risulti la data di spedizione. Se gli immobili sono situati su territorio di **Comuni diversi**, va presentata una dichiarazione a ciascun Comune interessato.

Il **modello di dichiarazione** è reperibile gratuitamente in formato cartaceo presso i Comuni o sul sito internet del MEF (www.finanze.gov.it), anche in versione PDF editabile. Possono essere utilizzati anche modelli prelevati da altri siti internet purché rispettino le caratteristiche tecniche stabilite dal decreto, rechino gli estremi dello stesso e l'indirizzo del sito da cui sono prelevati.

Infine, la **mancata presentazione della dichiarazione IMU** comporta solo l'applicazione delle relative **sanzioni** e non la decadenza da eventuali riduzioni d'imposta/esenzioni.

Tasse automobilistiche: soppressi i modelli di bollettino intestati all'AE

L'Agenzia delle Entrate dispone la soppressione dei modelli di bollettino per il versamento, sui conti correnti postali intestati alla stessa Agenzia, delle tasse automobilistiche (Prov. AE 13 dicembre 2022 n. 458793).

Considerato che l'[art. 38-ter DL 124/2019](#) ha introdotto l'obbligo di pagamento della **tassa automobilistica regionale** attraverso il sistema dei pagamenti elettronici **pagoPA** e reso non più attuale l'utilizzo del bollettino di conto corrente postale, l'Agenzia delle Entrate, con il [Prov. AE del 13 dicembre 2022](#), dispone la soppressione dei modelli di bollettino utilizzati per il **versamento delle tasse automobilistiche** erariali gestite dalla stessa Agenzia per la regione **Friuli-Venezia Giulia** e la regione **Sardegna**, nonché dei modelli di bollettino in **versione bilingue italiano-sloveno**, approvati con il [Prov. AE 22 novembre 2006](#).

In particolare, è soppresso:

- il modello di bollettino TD 123 generico per **ciclomotore**, targa prova con banda verde (20%) - aut. DB/SSIC/E 0148 del 13 novembre 2001, per il versamento sui c.c.p. numero 4341 e numero 1099 intestati, rispettivamente, all'Agenzia delle Entrate - Tasse automobilistiche regione Friuli-Venezia Giulia e regione Sardegna;
- il modello di bollettino TD 123 generico per **autoveicoli, motoveicoli e rimorchi con banda rossa** (20%) - aut. DB/SSIC/E 0146 del 13 novembre 2001, per il versamento sui c.c.p. numeri



Antonio De Francesco

Dottore Commercialista - Revisore Legale

4341 e numero 1099, intestati, rispettivamente, all'Agenzia delle Entrate - Tasse automobilistiche regione Friuli-Venezia Giulia e regione Sardegna;

- il modello di bollettino TD 123 riversamento **tasse automobilistiche Friuli-Venezia Giulia e Sardegna** con banda grigia (20%) - aut. DB/SSIC/E0147 del 13 novembre 2001, per il versamento sui c.c.p. numeri 7344 e 145094 intestati, rispettivamente, all'Agenzia delle Entrate - Riversamento tasse automobilistiche regione Friuli-Venezia Giulia e regione Sardegna.

Sono, inoltre, soppressi i modelli di bollettino di c.c.p. per il versamento delle tasse automobilistiche, in **versione bilingue italiano-sloveno**, approvati con il Provv. AE 22 novembre 2006:

- c.c.p. numeri 4341, 1099, 9118 - TD 123 generico per ciclomotore, targa prova con banda verde (20%) - aut. DB/SISB/DTA 20657 del 13 luglio 2006;
- c.c.p. numeri 4341, 1099, 9118 - TD 123 generico per autoveicoli, motoveicoli e rimorchi con banda rossa (20%) - aut. DB/SISB/DTA 20656 del 13 luglio 2006;
- c.c.p. numeri 145094, 7344, 2113 - TD 123 riversamento tasse automobilistiche Sardegna, Friuli-Venezia Giulia, Val d'Aosta - con banda grigia (20%) - aut. DB/SISB/DTA 20655 del 13 luglio 2006.

[Prov. AE 13 dicembre 2022 n. 458793](#)

Misure restrittive dell'UE nei confronti della Russia

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea del 3 dicembre 2022, il nuovo Regolamento di Esecuzione concernente misure restrittive in considerazione delle azioni della Russia che destabilizzano la situazione in Ucraina (Avviso AD 5 dicembre 2022).

In tema di nuove **misure restrittive** in considerazione delle azioni della Russia che destabilizzano la situazione Ucraina, l'**Agenzia delle Accise, Dogane e dei Monopoli**, con un avviso del 5 dicembre 2022, pubblicato sul proprio sito, comunica che è stato modificato il [Regolamento \(UE\) n. 833/2014](#) del Consiglio.

Nel dettaglio, è stato pubblicato in **Gazzetta Ufficiale dell'Unione Europea** L 311 I/5 del 3 dicembre 2022 il [Regolamento di Esecuzione 2022/2368 del 3 dicembre 2022](#) modificante il [Regolamento \(UE\) n. 833/2014](#) del Consiglio concernente **misure restrittive** in considerazione delle azioni della **Russia** che destabilizzano la situazione **Ucraina**.

Si tratta delle modifiche all'[Allegato XXVIII del Regolamento \(UE\) n. 833/2014](#) individuando il **prezzo soglia**, richiamato dal par. 5 dell'[art. 3 quindicesimo](#), in 60 USD (**dollari americani**) al barile per quanto riguarda gli **oli greggi di petrolio** o di minerali bituminosi di cui al codice **NC 2709 00**.



Antonio De Francesco

Dottore Commercialista - Revisore Legale

Come noto, infatti, con il **pacchetto di sanzioni** adottate nei confronti della Russia il 6 ottobre 2022, è stato modificato l'[art. 3 quindicies](#) del Regolamento (UE) n. 833/2014 per introdurre, tra gli altri, il **divieto di trasporto** verso paesi terzi, anche mediante **trasbordo da nave a nave**, di prodotti originari della Russia o esportati dalla Russia elencati nell'allegato XXV, tra i quali figura il petrolio greggio di cui al codice NC 2709 00, a decorrere dal 5 dicembre 2022.

Tale divieto è derogabile in base alle condizioni fissate al par. 5 del citato articolo, tra le quali figura la circostanza per cui il **prezzo di acquisto al barile** di tale merce non deve superare, alla data di conclusione del relativo contratto, il prezzo fissato nell'[Allegato XXVIII Regolamento \(UE\) n. 833/2014](#), ora identificato in 60 dollari al barile.

Si ricorda che il 6 ottobre 2022, la Commissione ha accolto con favore l'adozione da parte del Consiglio di un **ottavo pacchetto di sanzioni** che colpiscono duramente la Russia per la sua aggressione nei confronti dell'Ucraina.

[Reg. UE 2368/2022](#)

Sequestro di crediti fiscali inesistenti e responsabilità del cessionario

La Cassazione stabilisce che nell'ambito di un'operazione di cessione di crediti fiscali, il cessionario che acquista crediti frutto di una frode è difficilmente qualificabile, agli effetti del sequestro e della successiva confisca, come persona estranea al reato (Cass. pen. 1° dicembre 2022 n. 45588).

La Cassazione è tornata a pronunciarsi relativamente ai sequestri presso terzi in **buona fede** di crediti fiscali legati a frodi. In questa sentenza, i giudici sostengono che, nell'ambito di un'operazione di **cessione di crediti fiscali**, il **cessionario** che acquista crediti frutto di una **frode** è difficilmente qualificabile, agli effetti del **sequestro** e della successiva **confisca**, come persona estranea al reato. Chi acquista crediti fiscali frutto di frode ottiene, infatti, un **vantaggio economico** dall'acquisto, dal momento che il prezzo è inferiore, anche notevolmente, al valore nominale del credito ed è responsabile penalmente per **indebita compensazione** ([art. 10 quater D.Lgs. 74/2000](#)).

Secondo i giudici, inoltre, nonostante la disciplina della cessione dei crediti fiscali non attribuisca originariamente compiti di controllo al cessionario, esiste un corposo elenco di prescrizioni **antiriciclaggio** (di cui al [D.Lgs. 231/2007](#)) che rendono opportuno svolgere attività di controllo preventivo e non successivo rispetto alla monetizzazione dei crediti.

Nel caso di specie, ad alcuni soggetti è stato contestato di avere creato **crediti di imposta fittizi**, nel dettaglio i **bonus casa**, per monetizzarli attraverso la cessione; tali crediti sono stati sottoposti a sequestro finalizzato alla confisca. In questa situazione, il cessionario risulterebbe parte offesa



Antonio De Francesco

Dottore Commercialista - Revisore Legale

rispetto alla frode organizzata. La Cassazione ha annullato l'ordinanza impugnata e rinviato al tribunale di Parma per un nuovo giudizio, allo scopo di avere una nuova valutazione sulla qualifica del cessionario come persona effettivamente estranea al reato e distante da una condotta illecita, pur mostrando grossi dubbi a riguardo.

La sentenza si inserisce coerentemente nel recente orientamento della Cassazione in materia, dopo le ultime pronunce in cui è stato enunciato il principio in base al quale per il sequestro impeditivo è sufficiente il collegamento tra il reato e la cosa e non quello tra il reato e l'autore, non avendo rilevanza la buona fede di chi ha comprato (cfr Cass. pen. 23 novembre 2022 n. 44647).

Superbonus anche per l'ascensore esterno al condominio

Le spese sostenute dai condomini per gli interventi di installazione e messa in opera dell'ascensore posizionato all'esterno dell'edificio condominiale, sono ammesse al Superbonus (Risp. AE 1° dicembre 2022 n. 580).

L'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in tema di Superbonus, relativamente all'installazione di un ascensore esterno all'edificio oggetto di interventi di efficienza energetica (art. 119 DL 34/2020, c.d. decreto Rilancio).

Nel dettaglio, il condominio istante intende realizzare un intervento di riqualificazione energetica sulle parti comuni del condominio, rientrando tra quelli ammessi al Superbonus (intervento trainante) nonché un intervento trainato consistente nell'installazione di un nuovo ascensore a servizio del condominio, con l'impianto e le relative apparecchiature realizzate all'esterno del medesimo.

A tal proposito, l'istante chiede all'Agenzia delle Entrate se per l'intervento in questione sia possibile fruire del Superbonus per l'installazione dell'ascensore esterno in quanto costituente parte necessaria all'uso comune dell'edificio adiacente. In alternativa alla fruizione diretta della detrazione, l'istante chiede di potere optare per lo sconto in fattura o per la cessione del credito corrispondente alla detrazione spettante.

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta in commento, precisa che il Superbonus spetta anche quando l'installazione è effettuata all'esterno dell'edificio oggetto dell'intervento trainante e l'impianto è adiacente allo stesso. Inoltre, secondo l'Agenzia delle Entrate, ai fini della fruizione dell'agevolazione in oggetto, non rileva la circostanza che l'impianto esterno all'edificio oggetto dell'intervento trainante sia collocato in un'area pertinenziale del predetto edificio atteso che, ai fini del Superbonus è necessario che siano rispettate le caratteristiche tecniche previste dal DM 236/1989 e, dunque, l'intervento possa essere qualificato di abbattimento delle barriere architettoniche.

Ne consegue che, le spese sostenute dai condomini del condominio istante per gli interventi di installazione e messa in opera dell'ascensore posizionato all'esterno dell'edificio condominiale, sono ammesse al Superbonus.

[Risp. AE 1° dicembre 2022 n. 580](#)

Articoli d'autore

Nuovi tax credit acquisto energia e gas

L'Agenzia delle Entrate fornisce agli operatori interessati ulteriori chiarimenti in merito ai crediti d'imposta previsti a sostegno delle imprese danneggiate dall'aumento dei costi dell'energia elettrica e del gas naturale (Circ. AE 29 novembre 2022 n. 36/E).

I crediti d'imposta riconosciuti per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale sono stati istituiti e prorogati dai Decreti "Sostegni-ter" ([DL 4/2022](#)), "Energia" ([DL 17/2022](#)) e "Ucraina" ([DL 21/2022](#)). Gli ultimi interventi normativi sulla disciplina di riferimento sono stati attuati dai Decreti "Aiuti-ter" e "Aiuti-quater" ([DL 144/2022](#), [DL 176/2022](#)), i quali hanno ulteriormente prorogato al quarto trimestre i crediti suindicati ed incrementato la misura del **contributo straordinario**.

In funzione delle nuove disposizioni, l'Amministrazione Finanziaria ha pubblicato la [Circ. AE 29 novembre 2022 n. 36/E](#), contenente nuovi chiarimenti riguardanti l'ambito applicativo dei crediti in esame. Il documento di prassi segue le precedenti [Circ. AE 13 maggio 2022 n. 13/E](#), [Circ. AE 16 giugno 2022 n. 20/E](#) e [Circ. AE 11 luglio 2022 n. 25/E](#).

Credito d'imposta anche per enti non commerciali

Il primo chiarimento rilevante riguarda l'ambito soggettivo dei crediti in commento, ricordando che, i soggetti beneficiari, sono le "imprese" che sostengono i costi per l'acquisto di **energia elettrica e gas naturale**. Tali crediti, infatti, sono riservati a tutte le imprese residenti, ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti che, indipendentemente dalla forma giuridica, dalle dimensioni aziendali, nonché dal regime contabile adottato, rispettano le condizioni normativamente previste. A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate precisano che sono ammesse all'agevolazione:

- le **imprese commerciali**;
- le **imprese agricole**;
- gli **enti commerciali** e gli **enti non commerciali** di cui all'[art. 73 c. 1 lett. c\) TUIR](#), indipendentemente dalla natura pubblica o privata o dalla forma giuridica. Sono comprese, ad esempio, le Opere pie, le Istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza (IPAB), le Aziende pubbliche di servizi alla persona (ASP), gli Istituti di Ricovero e Cura a carattere Scientifico (IRCSS) e le Aziende Unità Sanitarie Locali (AUSL), nonché le Organizzazioni non

Lucrative di Utilità Sociale (ONLUS), di cui all'[art. 10 D.Lgs. 460/97](#), nel presupposto che esercitino anche un'attività commerciale.

Nel caso di enti non commerciali e **ONLUS**, il credito d'imposta è riconosciuto solo in relazione alle spese per l'energia elettrica e il gas naturale utilizzati nell'ambito dell'attività commerciale eventualmente esercitata. Pertanto, qualora l'ente non sia dotato di contatori separati per i locali adibiti all'esercizio di attività commerciale rispetto a quelli utilizzati per lo svolgimento di attività istituzionale non commerciale, lo stesso è tenuto ad individuare criteri oggettivi e coerenti con la natura dei beni acquistati che consentano una corretta imputazione delle spese.

Anche le Società Sportive Dilettantistiche (**SSD**), considerando la forma giuridica e la natura commerciale delle stesse, possono fruire dei crediti d'imposta in esame in relazione all'attività complessivamente svolta e nel rispetto dei requisiti previsti dalla norma.

In merito, si ricorda che, le SSD di cui all'[art. 90 L. 289/2002](#), pur non perseguendo uno scopo di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale e sono riconducibili, in quanto società di capitali, nell'ambito dei soggetti passivi IRES, di cui all'[art. 73 c. 1 lett. a\) TUIR](#).

Imprese costituite dopo il 1° aprile e dopo il 1° luglio 2019

Relativamente ai crediti d'imposta riconosciuti per il terzo trimestre 2022, ulteriore precisazione viene fornita per le **imprese energivore e non energivore** non ancora costituite alla data del 1° aprile 2019. In tal caso, infatti, vi è l'assenza dei dati relativi al parametro iniziale di riferimento, ossia del costo medio della componente energia elettrica del secondo trimestre 2019, necessario per il raffronto con i costi medi della materia energia relativa al secondo trimestre 2022.

Ne consegue che, come chiarito dall'Agenzia nel nuovo documento di prassi, tale parametro si assume pari alla somma:

- del valore medio del Prezzo Unico Nazionale dell'energia elettrica all'ingrosso (**PUN**) pari, per il secondo trimestre 2019, a 50,87 euro/MWh¹¹;
- del valore di riferimento del prezzo di dispacciamento (**PD**) pari, per il secondo trimestre 2019, a 11,60 euro/MWh¹².

Per quanto riguarda, invece, il beneficio calcolato sulle spese sostenute nel quarto trimestre, le imprese non ancora costituite alla data del 1° luglio 2019, assumeranno come parametro iniziale la somma delle seguenti componenti:

- il valore medio del Prezzo Unico Nazionale dell'energia elettrica all'ingrosso (**PUN**) pari, per il terzo trimestre 2019, a 51,01 euro/MWh¹⁹;
- il valore di riferimento del Prezzo di Dispacciamento (**PD**) pari, per il terzo trimestre 2019, a 11,70 euro/MWh²⁰.

Calcolo semplificato imprese non gasivore e non energivore

Per le imprese diverse da quelle a forte consumo di gas e quelle dotate di contatori con potenza pari o superiore a 16,5 kW, è stata prevista una modalità di calcolo semplificata della sussistenza delle condizioni di accesso al credito d'imposta, nonché dell'ammontare dello stesso. In particolare, qualora l'impresa destinataria del contributo si rifornisca, nei primi due trimestri 2022, di energia elettrica o di gas naturale dallo stesso venditore da cui si riforniva nel primo trimestre dell'anno 2019, il venditore, entro 60 giorni dalla scadenza del periodo per il quale spetta il credito d'imposta, deve inviare al proprio cliente, su sua richiesta, una comunicazione nella quale è riportato il calcolo dell'incremento di costo della componente energetica o del prezzo del gas naturale e l'ammontare del credito d'imposta spettante per il secondo trimestre dell'anno 2022.

In merito, l'Agenzia delle Entrate precisano che, qualora l'operatore abbia cambiato fornitore e, quindi, non possa utilizzare la **modalità di calcolo semplificata**, non è pregiudicata la spettanza dei crediti d'imposta, nel rispetto dei presupposti normativamente previsti.

Le imprese beneficiarie, ai fini del calcolo, dovranno comunque considerare i punti di prelievo dell'energia elettrica e i punti di riconsegna del gas naturale ulteriori rispetto a quelli considerati nei conteggi comunicati.

Immobili in locazione

L'Amministrazione Finanziaria sofferma la propria analisi anche sulla fattispecie in cui la fornitura dell'energia elettrica e del gas riguardi un immobile in locazione e le spese siano sostenute dall'impresa conduttrice, se pur il titolare dell'utenza è il locatore. In tal caso, i relativi crediti maturati possono essere fruiti dall'impresa conduttrice (e non dal locatore) che ne sostenga l'effettivo onere economico attraverso un **riaddebito analitico**. Tuttavia, l'Agenzia precisa che, per la fruizione dei crediti, il sostenimento delle spese dev'essere documentato dalle imprese beneficiarie con il possesso di copia delle fatture d'acquisto (intestate al locatore), delle fatture o note di riaddebito delle stesse emesse dal locatore, del contratto di locazione dell'immobile o di altro atto che preveda espressamente l'imputazione analitica delle spese delle utenze in carico al conduttore dell'immobile, nonché di documentazione probatoria relativa all'avvenuto pagamento da parte di quest'ultimo.

Analoghe regole valgono anche nel caso in cui l'impresa conduttrice, nel trimestre di riferimento del 2019, non era intestataria delle fatture.

Caso	Chiarimento
Possesso di contatori di potenza pari o superiore a 4,5 e 16,5 kW	Per le imprese non energivore, il possesso di un contatore di potenza disponibile uguale o superiore a quella indicata dalla legge (16,5 kW o 4,5 kW) in base al periodo considerato, non è necessario anche nei trimestri del 2019 e del 2022 di riferimento per la verifica dell'incremento del costo del 30 per cento della componente energia.

	Il possesso è un requisito di accesso al beneficio fiscale in esame, esclusivamente con riferimento al trimestre di maturazione del credito d'imposta.
Fatture con consumi in trimestri differenti	Nel caso in cui la fattura di dettaglio con competenza il mese X indichi unitariamente la materia (energia elettrica o gas naturale) consumata anche nel mese Y rientrante nel trimestre successivo, il contribuente è tenuto a determinare la spesa sostenuta relativa ai soli mesi rilevanti per il calcolo. Occorre, quindi, dividere il totale della spesa sostenuta per i giorni di riferimento e moltiplicare il costo ottenuto per i giorni di competenza.
Imprese che acquistano GNL, GPL e gas uso autotrasporto	Il credito d'imposta previsto per le imprese "gasivore" e "non gasivore" è correlato agli acquisti di gas naturale. Le norme di riferimento non indicano la specifica tipologia di gas naturale, pertanto, il beneficio spetta anche all'impresa che acquista GNL (Gas naturale liquido). Gli acquisti di GPL (gas di petrolio liquefatto), invece, non possono usufruire dell'agevolazione, considerando che, il GPL, sotto il profilo merceologico, non è qualificabile come gas naturale. Il credito d'imposta per l'acquisto di gas ad uso autotrasporto spetta, altresì, oltre che alle imprese "gasivore" anche a quelle "non gasivore", ad esclusione dell'ipotesi in cui lo stesso sia rivenduto a terzi.

[Circ. AE 29 novembre 2022 n. 36/E](#)

Il diritto di detrazione IVA decade solo con onere probatorio della frode

La Corte di Giustizia UE dispone che l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA può essere negato al soggetto passivo soltanto qualora si dimostri che lo stesso sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l'acquisto dei beni e servizi partecipava a una frode in materia di IVA (C.Giust. UE 1° dicembre 2022 C-512/21).

I Giudici unionali tornano sul tema delle **condotte fraudolenti** riaffermando con fermezza che **spetta all'autorità tributaria** dimostrare *"che il soggetto passivo ha partecipato attivamente alla frode o che sapeva o che avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento di tale diritto si iscriveva in detta frode"*.

Il caso

La domanda pregiudiziale sottoposta alla Corte di giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'[art. 267 TFUE](#) (Trattamento sul funzionamento dell'unione europea), è stata presentata nell'ambito di una



Antonio De Francesco

Dottore Commercialista - Revisore Legale

controversia tra una **società di diritto rumeno** (in prosieguo: «la ricorrente»), registrata ai fini IVA in Ungheria e la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direzione dei ricorsi dell'Ufficio Nazionale delle imposte e delle dogane in Ungheria), relativamente all'esistenza di una differenza di imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta dalla società nel periodo intercorso tra i mesi di agosto e novembre 2012.

La società ricorrente si occupava in via principale di **servizi di vendita all'ingrosso** per conto terzi di vendita di beni alimentari, bevande e tabacco, mentre in Ungheria la stessa era inquadrata nel settore del commercio all'ingrosso di prodotti alimentari.

Nell'anno 2011, nell'ambito delle sue attività produttive, la società concludeva un contratto di agenzia con una compagnia rumena, il cui *core business* era il settore alimentare e, nel frattempo, nel paese ungherese acquistava olio ad uso alimentare, rivendendolo a sua volta in un altro stato membro.

A seguito di indagini ispettive approfondite su un periodo di circa cinque anni (2012-2017), il 16 gennaio 2017 l'autorità tributaria di primo grado ungherese (Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága) emetteva nei confronti della ricorrente quattro decisioni, nelle quali constatava l'esistenza di una differenza d'imposta sul valore aggiunto per la maggior parte a titolo di rimborso indebito e, in entità minore, come imposta non pagata.

Orbene, in relazione a tali accertamenti l'amministrazione applicava alla suddetta società una sanzione e una penalità di mora.

L'Ufficio finanziario riteneva che la stessa, qualificata come “società broker o agente”, avesse partecipato intenzionalmente e consapevolmente in un carosello volto a frodare l'IVA.

In particolare, secondo l'autorità ungherese la società **non dimostrando sufficiente diligenza**, era incorsa in responsabilità oggettive in quanto non solo aveva violato alcune disposizioni della legge sull'IVA, ma non aveva neanche rispettato le principali norme in materia di sicurezza della catena alimentare.

Pertanto, secondo i giudici nazionali era **doveroso sospendere il beneficio** dell'esercizio alla detrazione in quanto taluni principi della prassi nazionale non erano compatibili con il regime del diritto a detrazione previsto dalla [direttiva 2006/112](#) (direttiva IVA).

Avverso a tali decisioni, la ricorrente proponeva un ricorso giurisdizionale amministrativo dinanzi il giudice del rinvio Fővárosi Törvényszék (Corte di Budapest-Capitale, Ungheria).

Al fine di dirimere il dubbio interpretativo sulla compatibilità dei principi normativi descritti, il giudice del rinvio sospendeva il procedimento sottoponendo alla Corte di Giustizia domanda di pronuncia pregiudiziale vertente “*sull'interpretazione dell'articolo 9, paragrafo 1, degli articoli 10 e 167, dell'articolo 168, lettera a), dell'[articolo 178, lettera a\), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con i principi di neutralità fiscale, di proporzionalità e di certezza del diritto,](#)*



Antonio De Francesco

Dottore Commercialista - Revisore Legale

nonché con [l'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea](#)".

Le valutazioni della Corte UE

Nell'esaminare la questione, i Giudici unionali hanno innanzitutto confermato che, il beneficio del diritto alla detrazione può essere negato al soggetto passivo **solo se l'Autorità tributaria dimostri**, sulla base di elementi oggettivi, che lo stesso sapeva o avrebbe dovuto sapere di essere coinvolto in un'operazione fraudolenta di **evasione dell'IVA**.

Premesso tanto, la Corte UE chiarisce che, per quanto l'esistenza di una catena di fatturazione circolare rappresenti un significativo indizio di una condotta evasiva in tema di IVA, l'amministrazione non può utilizzare tale circostanza come onere della prova.

Di conseguenza, *"spetta all'autorità tributaria, da un lato, individuare con precisione gli elementi costitutivi della frode e fornire la prova delle condotte fraudolente e, dall'altro, dimostrare che il soggetto passivo ha partecipato attivamente a tale frode o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento di tale diritto si iscriveva in detta frode"*.

Tuttavia, quanto asserito, **non implica necessariamente il coinvolgimento alla frode di tutti i** soggetti passivi che *ivi* hanno partecipato.

Di conseguenza, la mera circostanza che i membri della catena di operazioni si conoscessero, *"non costituisce un elemento sufficiente per dimostrare la partecipazione del soggetto passivo all'evasione"*.

Altresì, la Corte è concorde nel ritenere che il diniego della detrazione può, ciononostante fondarsi su elementi probatori che dimostrino che il contribuente, fornendo prova di tutta la *necessaria diligenza*, avrebbe potuto essere a conoscenza che le sue operazioni sarebbero state condotte al fine di aggirare l'imposta.

Richiamando autorevole giurisprudenza ([sentenza del 16 giugno 2022, DuoDecad, C-596/20](#)), la Corte ribadisce che è competenza esclusiva dei giudici nazionali, stabilire se il soggetto passivo *"abbia dato prova di sufficienza diligenza e abbia adottato le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere in tali circostanze"*.

In ultima *ratio*, la Corte si sofferma anche sul diritto all'equo processo, sancito dall'[articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea](#) asserendo che *"esso non osta a che il giudice investito del ricorso avverso la decisione dell'autorità tributaria prenda in considerazione, quale elemento di prova dell'esistenza di una frode dell'imposta sul valore aggiunto o della partecipazione del soggetto passivo a tale frode una violazione di detti obblighi, qualora tale elemento di prova possa essere contestato e discusso in contraddittorio dinanzi ad esso"*.

In conclusione, la posizione assunta dalla Corte di giustizia richiede una riflessione circa l'esigenza del **rafforzamento del sistema tributario nazionale** sull'assetto dell'onere probatorio, al fine di consentire agli enti impositori di individuare con puntualità, non solo la catena di fatturazione

circolare ma in particolare, la partecipazione attiva del soggetto passivo alla frode, consentendo al contribuente di **evitare la decadenza** dell'esercizio di detrazione sulla base unicamente di comportamenti presunti.

Il regime fiscale degli ETS è basato sull'attività esercitata

Il regime fiscale degli enti non commerciali è agevolato sia sotto il profilo delle imposte dirette che delle imposte indirette. Per gli ETS, iscritti al RUNTS, resta in vigore l'attuale regime fiscale fino all'esercizio successivo al ricevimento dell'autorizzazione della Commissione europea.

Gli enti non commerciali per la disciplina fiscale

Sotto il profilo fiscale gli enti non commerciali (di seguito anche solo "ENC") sono definiti dall'[art. 73 c. 1 lett. c\) DPR 917/86](#) come gli enti pubblici e privati diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di **attività commerciali**, laddove per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

In mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti ([art. 73 c. 4 e 5 DPR 917/86](#)).

Questa definizione è stata poi ribadita dalla [Circ. AE 12 maggio 1998 n. 124/E](#), che al paragrafo 1.1. individua l'ente non commerciale negli **enti pubblici e privati** diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

La stessa nozione è ripresa dal [D.Lgs. 460/97](#) che ribadisce che l'elemento distintivo degli enti non commerciali è costituito dal fatto di non avere quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di una attività di natura commerciale, intesa come attività che determina **reddito d'impresa** ai sensi dell'[art. 55 DPR 917/86](#), prevista nello **statuto** o nell'**atto costitutivo**.

La citata circolare specifica anche che non assume alcun rilievo ai fini della qualificazione dell'ENC:

- la natura (pubblica o privata) del soggetto;
- la rilevanza sociale delle finalità perseguite;
- l'assenza del fine di lucro;
- la destinazione dei risultati.

Sotto il profilo della **competenza temporale**, il Ministero delle Finanze, con la [Circ. AE 12 maggio 1998 n. 124/E](#), ha chiarito che il riferimento all'"intero periodo di imposta" deve intendersi solo quale proiezione temporale di osservazione, essendo sufficiente, in concreto, che la prevalenza dell'attività commerciali, ai fini della perdita del requisito della non commercialità, sussista per la maggior parte del periodo di imposta.

Per poter beneficiare delle agevolazioni previste dal legislatore fiscale ([artt. 143 e ss. TUIR](#)), è dunque necessario non avere come oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di attività commerciale intesa come l'esercizio per **professione abituale**, sebbene non esclusiva, delle attività indicate nell'[art. 2195 c.c.](#), ossia attività:

- industriale diretta alla produzione di beni e servizi;
- intermediaria nella circolazione di beni;
- di trasporto per terra, per acqua o mare;
- bancaria o assicurativa;
- attività ausiliarie delle precedenti;
- attività previste dall'[art. 55 c. 2 TUIR](#), che pur non essendo riconducibili a quelle indicate all'[art. 2195 c.c.](#) sono organizzate in forma di impresa e dirette alla prestazione di servizi.

Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:

- prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;
- prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;
- prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;
- prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

La perdita della qualifica di ente non commerciale

Qualora l'ENC non dovesse rispettare i requisiti previsti dalla normativa fiscale, ossia qualora esercitasse prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta, passerebbe alla natura di ente commerciale. Tale mutamento produrrebbe i suoi effetti immediati già dall'esercizio in cui si verifica il citato superamento ed ha effetto anche ai fini IVA ([Circ. AE 12 maggio 1998 n. 124/E](#)) sia sotto il profilo contabile che sotto il profilo fiscale.

L'obbligo di natura contabile delineato dalla prassi

Con la [Ris. AE 24 giugno 2010 n. 58/E](#), l'Agenzia delle Entrate chiarisce l'applicazione dell'art. 20, "Scritture contabili degli enti non commerciali", terzo comma, del DPR 600/73, secondo cui gli enti non commerciali soggetti alla determinazione forfetaria del reddito, ai sensi dell'art. 109 bis TUIR (ora [art. 145](#)), che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a:

- € 15.493,71 relativamente alla attività di prestazione di servizi;
- € 25.822,84 negli altri casi,

assolvono gli **obblighi contabili** di cui all'[art. 18 DPR 600/73](#) secondo le disposizioni di cui al comma 166 dell'[art. 3 L. 662/96](#). La citata Circolare spiega, che le modalità con le quali tali soggetti devono attualmente adempiere agli obblighi contabili, non sono cambiate a seguito dell'abrogazione dell'[art. 3](#) c. da 165 a 170 L. 662/96, con l'entrata in vigore dell'[art. 1 c. 116 L. 244/2007](#), con decorrenza dal 1° gennaio 2008.

La norma abrogata, infatti, prevedeva uno speciale regime contabile semplificato destinato alle persone fisiche esercenti **attività di impresa** o di **lavoro autonomo** di minori dimensioni e quindi non attinente agli enti non commerciali che presentano le caratteristiche previste dall'[art. 20 c. 1 DPR 600/73](#). Tali soggetti, ossia gli ENC, restano, quindi, obbligati:

- ad annotare l'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni fatturate in ciascun mese, con riferimento allo stesso mese, entro il giorno 15 del mese successivo, nei registri previsti ai fini IVA oppure nell'apposito prospetto riepilogativo, che tiene luogo dei registri stessi, conforme al modello approvato con [DM MEF 11 febbraio 1997](#), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 37 del 14 febbraio 1997, ed alle relative istruzioni;
- ad annotare entro il termine previsto per le liquidazioni trimestrali dell'IVA l'importo complessivo imponibile mensile o trimestrale degli acquisti e delle importazioni, indicando l'imposta detraibile nel registro di cui all'[art. 25 DPR 633/72](#) o nel prospetto sopra menzionato ([Circ. Min. 17 gennaio 1997 n. 10/E](#));
- a conservare, ai sensi dell'[art. 22 DPR 600/73](#), la documentazione degli altri costi di cui si intenda effettuare la deduzione ai fini delle imposte sui redditi.

Le associazioni sportive dilettantistiche (ASD)

Alle associazioni sportive dilettantistiche ([art. 25 c. 1 L. 133/99](#)), che optano per l'applicazione delle disposizioni di cui alla L. 398/91, si applicano, per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, connesse agli scopi istituzionali, le disposizioni di cui all'[art. 74 c. 6 DPR 633/72](#), e successive modificazioni.

Per poter beneficiare di tale agevolazione l'ASD deve comunicare l'opzione al concessionario di cui all'[art. 17 DPR 640/72](#), competente in relazione al **domicilio fiscale** dell'associazione, prima dell'inizio dell'anno solare per il quale intende fruire del **regime agevolativo**, con effetto dall'inizio di detto anno ed all'ufficio delle entrate, secondo le disposizioni del [DPR 442/97](#); l'opzione ha effetto fino a quando non viene revocata con le stesse modalità ed è vincolante per un quinquennio.

Le ASD sono esonerate dagli obblighi di tenuta delle **scritture contabili** di cui al DPR 600/73 e successive modificazioni e dagli obblighi di cui al titolo II del DPR 633/72, ma devono rispettare una serie di norme che regolano la gestione contabile della loro attività, dettate dall'[art. 2 L. 398/91](#), in particolare devono:

- conservare e numerare progressivamente le fatture di acquisto;

- annotare, anche con una unica registrazione, entro il giorno 15 del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, nel modello di cui al [DM MEF 11 febbraio 1997](#), opportunamente integrato;
- effettuare il versamento trimestrale dell'imposta entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, con le modalità e nei termini previsti dall'[art. 17 D.Lgs. 241/97](#);
- annotare distintamente nel modello di cui al [DM MEF 11 febbraio 1997](#), i proventi di cui all'[art. 25 c. 1 L. 133/99](#), che non costituiscono reddito imponibile, le plusvalenze patrimoniali, nonché le operazioni intracomunitarie ai sensi dell'[art. 47 DL 331/93](#), convertito, con modificazioni, dalla [L. 427/93](#);
- annotare nella distinta d'incasso o nella dichiarazione di incasso previste qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali.

Con riferimento alle **imposte dirette**, in deroga alle disposizioni contenute nel TUIR il reddito imponibile è determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 6% e aggiungendo le **plusvalenze** patrimoniali.

Principali Scadenze e ulteriori informazioni

IMU:

- 16 Dicembre 2022 - Versamento del saldo per il 2022 - Imposta Municipale Propria. Scade oggi il termine per il versamento della seconda rata (saldo 2022) dell'imposta municipale propria, calcolata applicando le aliquote e le detrazioni vigenti deliberate dal Comune, sottraendo da tale importo, quanto versato a titolo di acconto (entro il 16 giugno 2022).

Acconto IVA:

- 27 Dicembre 2022 - Scadenza versamento acconto IVA relativa all'ultimo periodo dell'anno
- Alcune osservazioni:

A norma dell'articolo 6 della Legge 29.12.1990, n. 405, sono tenuti al versamento di un acconto sull'Iva, dovuta per l'ultimo periodo dell'anno (mese o trimestre), tutti i soggetti passivi Iva che effettuano le liquidazioni e i versamenti dell'imposta sul valore aggiunto:

- su base mensile, ai sensi dell'articolo 1 del Dpr 23.3.1998, n. 100;
- su base trimestrale "per natura", indipendentemente dal volume d'affari realizzato nell'anno precedente, a norma dell'articolo 74, comma 4 del Dpr 26.10.1972, n. 633;
- su base "trimestrale per opzione", ai sensi dell'articolo 7 del Dpr 14.10.1999, n. 542.

Sono esonerati dall'obbligo del versamento dell'acconto IVA i soggetti che:

- devono versare un acconto inferiore a 103,29 euro;
- hanno cessato l'attività nel corso del 2022 e non sono tenuti ad effettuare alcuna liquidazione periodica dell'imposta relativa al mese di dicembre 2022 (contribuenti "mensili") oppure all'ultimo trimestre 2022 (contribuenti "trimestrali");
- operano in regime di esonero, ai sensi dell'articolo 34, comma 6 del Dpr 633/1972 (es. i produttori agricoli);
- esercitano attività di intrattenimento in regime speciale di cui all'articolo 74, comma 6 del Dpr 633/1972;
- applicano il regime forfetario di cui alla Legge 16.12.1991, n. 398 (es. le società e le associazioni sportive dilettantistiche e le associazioni in genere);
- applicano il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile di cui all'articolo 27, comma 1-2 del Dl 6.7.2011, n. 98;
- applicano il regime forfetario per gli autonomi di cui all'articolo 1, comma 54-89 della Legge 23.12.2014, n. 190;
- nel periodo d'imposta, hanno effettuato soltanto operazioni non imponibili o esenti agli effetti dell'Iva;
- hanno effettuato esclusivamente operazioni attive con applicazione del meccanismo dello "split payment".

In relazione alle differenti modalità previste per la determinazione dell'acconto IVA, possono essere altresì esonerati, i soggetti che:

- hanno iniziato l'attività nel corso del 2022;
- hanno evidenziato un credito Iva nella liquidazione relativa al mese di dicembre 2021 (contribuenti "mensili");
- hanno evidenziato un credito Iva nella liquidazione relativa all'ultimo trimestre del 2021 (contribuenti "trimestrali per natura");
- hanno evidenziato un credito Iva nella dichiarazione annuale relativa al 2021 (contribuenti "trimestrali per opzione");
- prevedono di evidenziare un credito Iva nell'ultima liquidazione (mensile o trimestrale) relativa al 2022 o nella dichiarazione Iva annuale relativa al 2022

In riferimento ai metodi di calcolo dell'acconto IVA si evidenziano:

- Il metodo storico: metodo "ordinario" di determinazione dell'acconto Iva e prevede il versamento di un importo pari all'88% del versamento effettuato (o che si sarebbe dovuto effettuare) per l'ultimo mese o trimestre dell'anno precedente.



Antonio De Francesco

Dottore Commercialista - Revisore Legale

- Il metodo previsionale: metodo secondo cui la base di calcolo dell'acconto IVA 2022 è determinata effettuando una stima delle operazioni riferite all'ultimo mese o trimestre del 2022.
- Il metodo analitico (effettivo): il metodo analitico (o effettivo) prevede che la base di calcolo dell'acconto Iva è determinata tenendo conto dell'importo risultante da un'apposita liquidazione dell'imposta, relativamente alle operazioni effettuate nell'ultimo periodo dell'anno (mese o trimestre), fino alla data del 20 dicembre.

REVISIONE LEGALE - L'inventario di magazzino (Cenni)

In vista della chiusura dell'esercizio i revisori devono pianificare le verifiche di inventario, procedura obbligatoria finalizzata a raccogliere elementi probativi sufficienti ed appropriati riguardanti l'esistenza e lo stato delle rimanenze di magazzino, quando rappresentano un valore significativo.

L'obiettivo principale della verifica inventariale è soddisfare l'asserzione dell'esistenza. Il revisore con le verifiche che dispone con l'inventario fisico, controlla che le giacenze (valorizzate) in bilancio coincidano con lo stock oggetto di verifica in sede inventariale. In aggiunta, verifiche sullo stock consentono di organizzare controlli sulla competenza implementando i cosiddetti test di cut-off (Verifica che viene disposta rispetto alle operazioni di scarico e di carico di fine esercizio e inizio esercizio successivo, con le relative fatture (o stanziamenti per fattura da emettere e da ricevere)).

L'ISA Italia 501 descrive le procedure che il revisore è tenuto a svolgere al fine di raccogliere elementi probativi sufficienti e appropriati riguardanti l'esistenza e le condizioni delle rimanenze di magazzino, qualora queste siano significative nell'ambito del bilancio d'esercizio. Il revisore dovrà acquisire la procedura che la direzione della società (istruzioni e procedure) redige e che rappresenta la guida sia in termini operativi ma anche di sicurezza cui gli addetti ed il personale coinvolto nell'inventario dovranno tenere in considerazione come importante riferimento. Il revisore può adottare vari criteri di selezione degli articoli oggetto di conta (ad esempio per valore unitario, piuttosto che per valore complessivo), una volta acquisito il tabulato inventariale. Durante le verifiche inventariali, se il revisore nota numerose differenze rispetto alle rilevazioni dell'azienda sarebbe auspicabile che estendesse il campione verificato per capire se gli errori interessano tutto il magazzino oppure un'area limitata dello stesso. Inoltre, egli verifica l'eventuale presenza di merci obsolete, danneggiate, a lento rigiro o in quantità notevolmente eccedente rispetto il normale fabbisogno. Alla conclusione dei propri controlli, il revisore attende dalla società il tabulato definitivo delle giacenze di magazzino e procede a confrontare le quantità contenute nel tabulato con le quantità contate in sede di controllo. Le principali differenze evidenziate vanno discusse con la direzione per capire la natura dello scostamento. A seguito del confronto, dall'ammontare degli errori in valore assoluto si calcola la percentuale di errore complessiva che dovrà essere proiettata sull'intero magazzino.

Se il valore ottenuto superasse la significatività operativa potrebbe sussistere un rischio di errore



Antonio De Francesco

Dottore Commercialista • Revisore Legale

significativo nell'area del magazzino. La gestione e corretta finalizzazione dell'inventario di magazzino è importante in quanto consente all'impresa di comprendere la qualità di gestione delle rimanenze e al revisore di soddisfare una serie di obiettivi circoscritti alla verifica del bilancio e particolarmente della voce rimanenze (corretta valutazione anche rispetto alla possibile presenza di slow-moving e/o materiale obsoleto). In conclusione, si suggerisce di verificare la presenza di materiale obsoleto e da rottamare prima della chiusura dell'esercizio e affidarsi a società professionalmente esperte ed abilitate alla gestione delle rottamazioni. La presenza di merce obsoleto e della valutazione di merce a lento utilizzo (slow moving) richiede di rilevare fondi svalutazione specifici per poter riflettere in bilancio il valore corretto delle rimanenze (minore tra costo di acquisto e mercato).