

## **Edizione di sabato 1 Giugno 2019**

### **IVA**

#### **Servizio di consultazione delle e-fatture: tutto rinviato al 1° luglio**

di Lucia Recchioni

### **DICHIARAZIONI**

#### **Investimenti in start-up innovative: la compilazione del modello Redditi SC**

di Clara Pollet, Simone Dimitri

### **CONTENZIOSO**

#### **Il giudicato favorevole alla società a ristretta base sociale si riflette sui soci**

di Angelo Ginex

### **CONTENZIOSO**

#### **Onere della prova e fatture soggettivamente inesistenti**

di Luigi Ferrajoli

### **IVA**

#### **Forfetizzazione della resa in editoria: recupero dell'Iva possibile**

di Luca Caramaschi

## IVA

---

### ***Servizio di consultazione delle e-fatture: tutto rinviato al 1° luglio*** di Lucia Recchioni

Era atteso per ieri, **31 maggio**, l'avvio del **nuovo servizio di consultazione delle e-fatture**; e invece, proprio nella stessa giornata, è stato pubblicato sul sito dell'Agenzia delle entrate il **provvedimento con il quale è stato disposto un ulteriore rinvio dei termini** ([provvedimento prot. n. 164664/2019 del 30.05.2019](#)).

Sarà quindi possibile aderire al **servizio per la consultazione** delle e-fatture **dal 1° luglio al 31 ottobre 2019**.

In caso di mancata adesione, l'Agenzia provvederà a **cancellare i file xml**.

#### **Una breve sintesi di quanto avvenuto negli ultimi mesi**

Giova a tal proposito ricordare che **originariamente**, con il [provvedimento prot. n. 89757/2018 del 30.04.2018](#), fu previsto che **tutti i soggetti chiamati a trasmettere telematicamente le fatture** potevano **consultare i documenti** sul portale dell'Agenzia delle entrate.

La **consultazione delle fatture** doveva essere considerata (e continua a dover esser considerata) un **servizio ulteriore e distinto rispetto a quello della conservazione delle fatture elettroniche**.

Tuttavia, proprio con specifico riferimento al **servizio di consultazione**, il **Garante privacy**, con il [provvedimento n. 511 del 20.12.2018](#) sottolineò la **manifesta sproporzione** di un **trattamento dei dati riguardante miliardi di fatture emesse e ricevute**, soprattutto in considerazione del fatto che le **fatture spesso contengono dati molto dettagliati**, ai fini di **garanzia o assicurativi**, in ossequio a **specifiche normative di settore**, o, più semplicemente, per **prassi commerciale**.

Il direttore dell'Agenzia delle entrate, con [provvedimento prot. n. 524526/2018 del 21.12.2018](#), riservò conseguentemente **l'integrale consultazione e acquisizione** dei dati delle fatture elettroniche solo ai contribuenti che **avessero prestato adesione ad apposito servizio**, da effettuarsi mediante **specifica funzionalità resa disponibile nell'area riservata del sito web dell'Agenzia delle entrate**.

La **data di messa a disposizione di tale funzionalità** fu inizialmente prevista per il **3 maggio 2019**.

Fino a tale data, però, l'Agenzia delle entrate avrebbe **memorizzato temporaneamente** i dati

completi delle fatture, al fine di poterli **rendere disponibili ai soggetti interessati**, diversi dai **privati** (per il **primo semestre 2019**, infatti, il **servizio online di consultazione delle fatture elettroniche** per i **consumatori finali persone fisiche** non è attivo).

L'indicato termine del **3 maggio** fu però **rinviauto con il provvedimento del 29.04.2019**, grazie al quale il direttore dell'Agenzia delle entrate dispose un **primo differimento dei termini, dal 3 maggio al 31 maggio**.

Con il [\*\*provvedimento di ieri, 31.05.2019\*\*](#), viene quindi previsto un **ulteriore slittamento, dal 31 maggio al 1° luglio**.

Tale differimento è stato **giustificato** dalla volontà di accogliere le richieste pervenute dagli **ordini professionali** e dalle **associazioni di categoria**, i quali avevano richiesto un **ulteriore ampliamento dei termini** per effettuare l'adesione al servizio, anche in considerazione degli **altri adempimenti previsti per lo stesso periodo dell'anno**.

#### **Le conseguenze dell'adesione e della mancata adesione**

Quale **scenario** si apre dunque a seguito del **nuovo provvedimento**?

In considerazione delle richiamate novità, i **contribuenti potranno aderire al servizio di consultazione dei dati dal 1° luglio al 31 ottobre 2019**, essendo stato altresì previsto uno slittamento del **termine finale**, originariamente fissato al 2 settembre.

Tale adesione consentirà di **consultare i file xml fino al 31 dicembre del secondo anno successivo** a quella di **ricezione della fattura elettronica da parte dello Sdi**, essendo prevista la **cancellazione entro i 60 giorni successivi al termine del periodo di consultazione**.

L'adesione potrà avvenire anche per mezzo di **intermediari delegati**.

Sul punto si rende tuttavia necessario precisare che **potranno assumere rilievo** esclusivamente le **deleghe acquisite dopo l'emanazione del provvedimento del 21.12.2018**, il quale, come anticipato, ha introdotto le **novità in materia di consultazione e download delle fatture elettroniche**, recependo le indicazioni del **Garante della privacy**.

Come infatti chiarito dall'**Agenzia delle entrate con la Faq n. 61 del 18.04.2019**, **"le deleghe conferite agli intermediari in un momento antecedente alla data del 21 dicembre 2018 non consentiranno agli intermediari di effettuare – per conto dei propri clienti – l'adesione al servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche o dei loro duplicati informatici**.

**Pertanto, per poter effettuare le operazioni di adesione (o recesso) dal servizio di consultazione e acquisizione delle fatture elettroniche per conto dei propri clienti è necessario che gli intermediari – delegati al servizio di consultazione delle fatture elettroniche prima del 21 dicembre 2018 – acquisiscano nuovamente la delega al servizio di consultazione"**.

## Cosa accadrà, invece, dopo il 31 ottobre?

**Dopo il 31 ottobre** i contribuenti potranno **comunque aderire al servizio**, ma **la tardiva adesione comporterà la possibilità di consultare i dati completi delle sole fatture transitate tramite lo Sdi dopo la data di adesione al servizio stesso**.

I **dati memorizzati nel periodo transitorio**, infatti, **saranno cancellati**, e saranno memorizzati esclusivamente i **dati ritenuti fiscalmente rilevanti**, ovvero quelli richiamati dall'[articolo 21 D.P.R. 633/1972](#) (eccezion fatta per i dati indicati nel **comma 2, lett. g**, relativi alla *“natura, qualità e quantità dei beni e dei servizi formanti oggetto dell'operazione”*).

Con riferimento alle **fatture emesse nei confronti dei privati**, invece, sarà disposta la **totale cancellazione dei dati**.

Se inizialmente la **cancellazione era prevista entro 30 giorni**, il **nuovo provvedimento dispone**, anche in questo caso, **uno slittamento**, stabilendo che la **cancellazione dei dati temporaneamente memorizzati** dovrà avvenire **entro 60 giorni**, ovvero entro il **31.12.2019**.

Seminario di specializzazione  
**I NUOVI INDICATORI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE**  
Scopri le sedi in programmazione >

## DICHIARAZIONI

---

### **Investimenti in start-up innovative: la compilazione del modello Redditi SC**

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Il **D.L. 179/2012**, convertito, con modificazioni, dalla **L. 221/2012**, ha introdotto **incentivi fiscali per l'investimento in start-up innovative**; in seguito il **D.M. 25.02.2016**, di concerto con il Ministro dello sviluppo economico, ne ha **definito le modalità di attuazione**.

Si definisce **start-up innovativa** la **società di capitali**, costituita anche in forma di cooperativa, che svolge **attività necessarie per sviluppare e introdurre prodotti, servizi o processi produttivi innovativi ad alto valore tecnologico**, le cui azioni o quote rappresentative del capitale sociale non siano quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione.

Rientrano nel novero delle **start-up innovative** anche le società che abbiano come oggetto sociale la **promozione dell'offerta turistica nazionale** attraverso l'uso di tecnologie e lo sviluppo di **software originali**, in particolare, agendo attraverso la predisposizione di **servizi rivolti alle imprese turistiche**. Si ricorda che le **start-up innovative** possono essere costituite anche nella forma della **s.r.l. semplificata**, ai sensi dell'[articolo 2463-bis cod. civ.](#) ([articolo 11-bis D.L. 83/2014](#), convertito con modificazioni, dalla **L. 106/2014**).

L'[articolo 1, comma 66, lett. c\), L. 232/2016](#), ha apportato modifiche all'[articolo 29 D.L. 179/2012](#) prevedendo, a decorrere dall'anno 2017, una detrazione dall'imposta linda sul **reddito delle persone fisiche nella misura del 30%** per le somme **investite dal contribuente nel capitale sociale di una o più start-up innovative**.

Allo stesso modo, **non concorre alla formazione del reddito dei soggetti passivi Ires** (diversi da imprese **start-up innovative**) **il 30% delle somme investite nel capitale sociale di una o più start-up innovative** (direttamente, ovvero per il tramite di **organismi di investimento collettivo del risparmio** o altre società che investano prevalentemente in **start-up innovative**), per un importo non superiore a **1.800.000 euro** per ciascun periodo d'imposta.

L'investimento deve essere **mantenuto per almeno 3 anni**, pena la **decadenza dal beneficio** ed il recupero a tassazione dell'importo dedotto, maggiorato degli **interessi legali**.

L'agevolazione in commento trova applicazione **anche per gli investimenti in piccole e medie imprese (Pmi) innovative**, di cui all'[articolo 4, comma 9, D.L. 3/2015](#), nel rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dagli **Orientamenti sugli aiuti di Stato** destinati a promuovere gli **investimenti per il finanziamento del rischio**, di cui alla **comunicazione 2014/C 19/04 della**

## Commissione del 22 gennaio 2014.

La deduzione dal reddito delle **società di capitali** trova spazio nel **modello Redditi SC 2019**.

In particolare, nel prospetto **“investimenti in start-up innovative”** del **quadro RS**, occorre compilare i **righi da RS160 a RS162** riportando:

- nella **colonna 1**, il **codice fiscale della start-up destinataria dell'investimento**. In caso di **investimenti indiretti** occorre esporre il codice fiscale dell'**organismo di investimento collettivo** del risparmio o della società che investe prevalentemente in **start-up innovative**, riportando nella colonna 2, rispettivamente, il **codice 1 o 2**;
- nella **colonna 3** il **codice 1**, se l'investimento è stato effettuato in **start-up innovativa** o il **codice 2**, se l'investimento è stato effettuato in **Pmi innovativa**;
- nella **colonna 4**, l'**ammontare dell'investimento agevolabile**;
- nella **colonna 5**, l'**ammontare della deduzione spettante**.

Esemplificando, la società Alfa srl che effettua nel 2018 un **conferimento in una start-up innovativa** di **20.000 euro**, compila il **prospetto** descritto del **quadro RS** come segue.

Investimenti in Start-up innovative	Codice fiscale									Investimento indiretto	Tipo start-up/PMI	Investimento	Deduzione	
	RS160	Deduzione	1	2	3	4	5	6	7	8	9	0	0	
RS161	Deduzione													
RS162	Deduzione													
RS163	Trasparenza	1												Eccedenza Ricevuta 2 ,00
RS164	Totale													Totale deduzione 6.000 ,00

L'importo indicato nel **rigo RS164** deve essere **riportato nel rigo RN6, colonna 5**, fino a concorrenza dell'importo esposto nel **rigo RN6, colonna 2 – Reddito**.

RN6	Reddito minimo	Reddito	Liberalità	Start-up	ACE
	1 ,00	2 ,00	4 ,00	5 6.000 ,00	6 ,00
	Reddito complessivo	Credito d'imposta	Oneri deducibili	Terzo settore	Reddito imponibile
	7 ,00	8 ,00	9 ,00	10 ,00	11 ,00

Nel caso in cui la deduzione sia di **ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato**, l'eccedenza può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi ma **non oltre il terzo**, fino a concorrenza del suo ammontare ([articolo 4, comma 4, D.M. 25.02.2016](#)).

Si segnala, infine, che **per l'anno 2019 la misura del beneficio è incrementata al 40%**.

Nei casi di acquisizione dell'**intero capitale sociale** di **start-up innovative** da parte di soggetti passivi Ires, l'aliquota viene **elevata al 50% per l'anno 2019**, a condizione che l'intero capitale

sociale sia acquisito e mantenuto per almeno tre anni ([articolo 1, comma 218, L. 145/2018](#)).

Occorre tener presente che l'efficacia della citata maggiorazione è **subordinata**, ai sensi dell'**articolo 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'UE**, all'autorizzazione della **Commissione europea** ([articolo 1, comma 220, L. 145/2018](#)): ad oggi il **beneficio "rafforzato"** non ha ancora ottenuto il parere positivo di Bruxelles, al pari di altre misure di favore contenute nella **legge di bilancio 2019**.

Seminario di specializzazione

## I NUOVI INDICATORI SINTETICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## CONTENZIOSO

---

### ***Il giudicato favorevole alla società a ristretta base sociale si riflette sui soci***

di Angelo Ginex

Il **giudicato favorevole alla società a ristretta base sociale**, che esclude il conseguimento di maggiori ricavi non contabilizzati ai fini del pagamento di una determinata imposta, esplica **efficacia riflessa, nonostante la diversità delle imposte**, nel **giudizio relativo ai soci** come prova per contestare il proprio **reddito di partecipazione**.

È questo l'interessante principio ribadito dalla **Corte di Cassazione** con [ordinanza n. 13989 del 23.05.2019](#).

La vicenda trae origine dalla notifica di più **avvisi di accertamento**, con cui l'Amministrazione finanziaria, contestando la **ristretta base sociale** ad una S.r.l. e presumendo la **distribuzione di utili extrabilancio** in capo ai soci, imputava a questi ultimi il **maggior reddito da partecipazione**.

Gli atti impositivi individuali erano dunque impugnati dai soci presso i competenti giudici di primo grado, i quali, dopo aver riunito i due contenziosi, rigettavano i ricorsi e tale decisione era, sorprendentemente, confermata in sede d'appello dai giudici del gravame, sebbene **nelle more del giudizio** fosse sopraggiunta una **decisione favorevole ai ricorrenti, la quale rideterminava in diminuzione i maggiori ricavi della società** cui essi facevano capo.

I contribuenti si inducevano, pertanto, a proporre **ricorso per cassazione**, deducendo la violazione di legge *ex articolo 360, comma 1, n. 3, c.p.c.* per **erronea applicazione** degli [articoli 39, comma 1-bis, D.Lgs. 546/1992](#) e dell'[articolo 295 c.p.c.](#) e, ancora, per vizio di motivazione ed **erronea applicazione** degli [articoli 41 e 42 D.P.R. 597/1973](#) e [2729 cod. civ.](#)

Nella specie, i ricorrenti lamentavano l'**omessa sospensione** del giudizio afferente agli avvisi di accertamento individuali, attesa la **dipendenza logico-giuridica** rispetto al giudizio relativo all'**accertamento unitario**.

Essi, inoltre, rilevavano come i giudici di merito avessero **trascurato di considerare la capacità del giudicato di riverberare i propri effetti anche su altri giudizi da esso dipendenti**.

I Supremi giudici, ritenendo **fondata la censura della ricorrente**, hanno ribadito la portata applicativa del c.d. **giudicato riflesso**.

In particolare, dando seguito all'orientamento giurisprudenziale ormai assestatosi sul tema, essi hanno affermato che la **sentenza passata in giudicato**, oltre ad avere **efficacia diretta inter partes**, e tra i loro eredi ed aventi causa, ne ha **anche una riflessa**, producendo **conseguenze giuridiche anche nei confronti dei soggetti rimasti estranei al processo nei quali è stata resa**, se costoro sono titolari di **diritti dipendenti o subordinati** alla situazione definita in quel processo (Cfr. **Cass.**, n. 6788/2013; **Cass.**, n. 2137/2014).

*Ad adiuvandum*, al fine di far valere detta incontrovertibile statuizione, non è neanche necessario che le parti producano la sentenza munita del certificato di passaggio in giudicato, di cui all'**articolo 124 disp. att. c.p.c.** (Cfr. [Cass., n. 4803/2018](#); [Cass., n. 9746/2017](#); [Cass., n. 22644/2004](#)).

Ergo, il **giudicato favorevole** alla **società contribuente**, che riduce proporzionalmente i ricavi "in nero" ai fini del calcolo di una determinata imposta, può essere **utilizzato, nonostante la diversità delle imposte**, per **ridurre** in misura corrispondente gli **utili percepiti dal socio**, posto che, anche in difetto di un'espressa previsione legislativa, l'esclusione dello stesso dato economico e fattuale di partenza **fa venir meno**, di riflesso, anche **la fonte giustificativa dell'incasso degli utili da parte del socio**.

Altrimenti detto, se è vero che l'**avviso di accertamento unitario** costituisce il **presupposto** per l'emanazione di quelli individuali e che il totale annullamento del primo produce la nullità dei secondi, è altrettanto vero che, **laddove gli utili extracontabili di una S.r.l. vengano rideterminati in diminuzione, ciò comporterà la riduzione in pari misura del maggior reddito da partecipazione accertato in capo ai soci**.

Resta salva la possibilità da parte dei soci di conseguire un **maggior vantaggio**, provando che detti utili **non** siano stati affatto **distribuiti**, ovvero siano stati **reinvestiti o accantonati**.

Il conseguimento dei benefici riflessi della sentenza irrevocabile resta, in ogni caso, subordinato alla **partecipazione** dell'Amministrazione finanziaria **nel giudizio** in cui si è verificato il giudicato ad essa sfavorevole.

D'altronde, diversamente opinando, si verificherebbe una lesione del proprio **diritto di difesa**.

Nonostante l'ovvietà dei principi ribaditi dai Giudici di vertice, quasi non sorprende più che la **società contribuente**, tanto bistrattata dai giudici di merito, abbia dovuto far ricorso sino alla **Corte di Cassazione** per veder accolte le **proprie, più che fondate, ragioni**.

Master di specializzazione

**LABORATORIO PROFESSIONALE SUL  
PASSAGGIO GENERAZIONALE**

Milano

## CONTENZIOSO

### ***Onere della prova e fatture soggettivamente inesistenti***

di Luigi Ferrajoli

Ove vengano contestate al contribuente **operazioni soggettivamente inesistenti**, l'Amministrazione finanziaria ha l'onere di provare non solo l'oggettiva fittizia del fornitore, ma anche la **consapevolezza del destinatario** che l'operazione si inseriva in una **evasione dell'imposta**, dimostrando, anche in via presuntiva, in base ad elementi oggettivi e specifici, che il contribuente era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, usando l'**ordinaria diligenza** in ragione della qualità professionale ricoperta, della **sostanziale inesistenza del contraente** mentre, ove l'Amministrazione assolva a detto onere istruttorio, grava sul contribuente la **prova contraria** di avere adoperato, per non essere coinvolto in un'operazione volta ad evadere l'imposta, la **diligenza massima esigibile** da un operatore accorto, secondo criteri di **ragionevolezza e di proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto**, non assumendo rilievo, a tal fine, né la **regolarità della contabilità e dei pagamenti**, né la mancanza di benefici dalla rivendita delle merci o dei servizi.

È questo il principio di diritto ribadito dalla [Corte di Cassazione nella sentenza n. 9588 del 05.04.2019](#).

Sul punto è opportuno ricordare che la **Corte di Giustizia CEE, con la sentenza del 12.01.2006** relativa alle [cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03](#) – *Optigen e altri*, ha affermato, proprio con specifico riferimento alla questione del trattamento da riservare ad **operazioni** ritenute **soggettivamente inesistenti** in quanto riconducibili ad una **“frode carosello”**, la **rilevanza della “buona fede” del cessionario** stabilendo che il **“diritto di un soggetto passivo che effettua simili operazioni di dedurre l'imposta sul valore aggiunto pagata a monte non è pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si iscrivono tali operazioni, senza che il medesimo soggetto passivo lo sappia o lo possa sapere, un'altra operazione, precedente o successiva a quella realizzata da quest'ultimo, sia inficiata da frode all'imposta sul valore aggiunto”**

Tesi ribadita nella **sentenza della Corte di Giustizia CEE 6 luglio 2006 cause riunite C-439/04 e C- 440/04** – *Axel Kittel e altri*, nella quale viene stabilito che **“qualora una cessione sia operata nei confronti di un soggetto passivo che non sapesse e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in una frode commessa dal venditore, l'articolo 17 della VI direttiva CEE deve essere interpretato nel senso che osta ad una norma di diritto nazionale secondo cui l'annullamento del contratto di vendita, per effetto di una disposizione di diritto civile che sanzioni tale contratto con la nullità assoluta in quanto contrario all'ordine pubblico per causa illecita perseguita dall'alienante, comporti per il detto soggetto passivo la perdita del diritto alla detrazione dell'Iva. Al riguardo è irrilevante la questione se tale nullità derivi da una frode all'Iva”**

**ovvero da altre frodi”.**

In queste sentenze la **Corte di Giustizia CEE** ha enucleato i **principi cardine in materia di frodi carosello** fissando in particolare le condizioni per l'esercizio del **diritto alla detrazione dell'Iva** corrisposta da parte dei soggetti intervenuti nel **circuito fraudolento**.

L'**iter decisionale** seguito dai Giudici europei è così riassumibile:

- i **requisiti in presenza dei quali un'operazione commerciale assume rilievo ai fini Iva hanno natura oggettiva**, senza che a tale riguardo alcun rilievo possa assumere lo **scopo perseguito dai soggetti della transazione economica**, tanto più che il “**principio di neutralità fiscale osta ad una distinzione generalizzata fra le transazioni lecite e le transazioni illecite**” (Corte di Giustizia sentenza 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e altri, punto 49);
- in linea di principio, dunque, il **comportamento fraudolento di un operatore non incide sull'esercizio dei diritti Iva che competono alla sua controparte negoziale**: ogni operazione Iva, infatti, “**deve essere valutata singolarmente e il carattere di una determinata operazione nella catena di cessioni non può essere modificato da eventi precedenti o successivi**” (Corte di Giustizia sentenza 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e altri, punto 46);
- pertanto, “**gli operatori che adottano tutte le misure che possano essere da essi ragionevolmente pretese al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una frode all'Iva** ovvero di altre frodi, **devono potere fare affidamento sulla liceità di tali operazioni** senza rischiare di perdere il **diritto alla deduzione dell'Iva pagata a monte**” (Corte di Giustizia sentenza 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e altri, punto 52).

Nella sostanza i **Giudici europei**, in nome del fondamentale principio di neutralità che regola il funzionamento dell'Iva, ribadiscono la regola generale per cui le operazioni rilevanti ai fini Iva hanno carattere oggettivo, sicché **la detrazione dell'imposta assolta non può essere influenzata dalla circostanza che l'Iva sia stata effettivamente versata, a monte, dal cedente/prestatore**, sempreché il contribuente non avesse, né potesse avere, conoscenza di partecipare all'operazione fraudolenta, stante il generale principio per cui **gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente del diritto comunitario**.

Seminario di specializzazione

## IL PROCESSO TRIBUTARIO

Scopri le sedi in programmazione >

## IVA

---

### **Forfettizzazione della resa in editoria: recupero dell'Iva possibile**

di Luca Caramaschi

Con la [risposta all'istanza di interpello n. 155 del 22 maggio](#) scorso l'Agenzia delle entrate ha precisato che risulta **detrattabile l'Iva** contenuta in una **nota di variazione** in diminuzione emessa ai sensi dell'[articolo 26, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), per sopravvenuta insolvenza del cliente, da parte di un soggetto che applica il **regime speciale Iva in editoria** di cui all'[articolo 74, comma 1, lett. c\), D.P.R. 633/1972](#) con la particolare metodologia della cosiddetta **“forfettizzazione della resa”** (procedura che si presenta come **alternativa** rispetto al generale criterio delle **“copie vendute”** ma che, in concreto, risulta certamente la **modalità di determinazione dell'imposta più utilizzata** dagli operatori del settore).

Il regime speciale dell'Iva in editoria è un **regime semplificato** di imposizione e riscossione dell'Iva (definito **“monofase”**) che deroga alle ordinarie disposizioni contenute nei titoli I e II del D.P.R. 633/1972, in considerazione della peculiarità del **settore dell'editoria** e delle difficoltà per i relativi operatori di applicare le disposizioni ordinarie.

L'Iva viene, infatti, determinata, in relazione al **numero delle copie vendute (regola generale)** ovvero in relazione al **numero delle copie consegnate o spedite** diminuito – di una certa percentuale – a titolo della **forfettizzazione della resa**, ed è **assolta dall'editore** sulla base del **prezzo di vendita al pubblico** del prodotto editoriale, comprensiva dei valori aggiunti conseguiti da tutti i soggetti che intervengono in tutte le fasi di produzione e di distribuzione dei prodotti editoriali.

Dall'applicazione di tale meccanismo ne consegue che **il documento di addebito emesso dall'editore e dai successivi cedenti di prodotti editoriali** (ad esempio, i distributori e i rivenditori) non assume rilevanza né ai fini della rivalsa di cui all'[articolo 18 D.P.R. 633/1972](#) né ai fini della **detrazione** da parte degli acquirenti sulla base del successivo **articolo 19 del medesimo decreto**.

Resta tuttavia salva, per effetto della **previsione contenuta nell'articolo 19, comma 3, lett. a), D.P.R. 633/1972**, la **detrattabilità dell'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi** afferenti le operazioni di commercializzazione dei prodotti editoriali, ancorché quest'ultime, ai sensi dell'[articolo 74, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), vengano equiparate alle **operazioni non soggette ad Iva**.

È in questo senso che, sotto il profilo della **legittimazione al diritto alla detrazione**, ha significato parlare di operazioni comunque **“soggette”**, distinguendole da quelle **“non soggette”**, differenziando poi quest'ultime tra **quelle che riconoscono e quelle che non**

riconoscono il diritto alla detrazione, piuttosto che affidarsi alla tradizionale distinzione tra operazioni, imponibili, non imponibili, esenti ed escluse.

Sotto il profilo della **disciplina comunitaria**, il regime speciale dell'Iva in editoria trova il suo fondamento negli [articoli 394 e 395 della Direttiva del Consiglio n. 2006/112/CE del 28 novembre 2006](#) (ex [articolo 27, par. da 1 a 5, Direttiva del 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE](#), c.d. sesta Direttiva) che disciplina il sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto.

Secondo tali disposizioni, gli **Stati membri** che al **1° gennaio 1977** applicavano **misure speciali**, al fine di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali, potevano mantenerle purché le avessero **notificate alla Commissione** anteriormente al **1° gennaio 1978** e purché le misure di semplificazione non avessero **influito**, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale.

Tornando al caso trattato nella [risposta n. 155 del 22.5.2019](#) occorre rilevare come la stessa Agenzia delle entrate, nel **paragrafo 7.5.3.** della maxi [circolare 328/E/1997](#) ebbe a precisare che *“stante l'applicazione del regime speciale monofase, la variazione, ai sensi dell'articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, è operata esclusivamente dall'editore, in qualità di cedente ed unico soggetto passivo ai fini dell'imposta sul valore aggiunto sul commercio di prodotti editoriali e che la variazione in esame è possibile solo per i fatti previsti dal menzionato articolo 26 del d.P.R. n. 633 del 1972, provabili contabilmente e con la relativa documentazione probatoria, anche in assenza di fattura, trattandosi di sistema con tassazione unica alla fonte”*.

Nel richiamato e più datato documento di prassi, tuttavia, si ammetteva la possibilità di effettuare le variazioni ai sensi dell'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#) nelle sole ipotesi in cui l'imposta dovuta dall'editore fosse determinata in base alle **copie vendute**.

In tali casi, infatti, precisarono le Entrate, la **sopravvenuta restituzione** di copie di pubblicazioni già cedute, anche in esecuzione di rapporti di abbonamento, **dagli editori ai distributori** ovvero ai soggetti che effettuano la vendita al pubblico o ai consumatori finali, dà diritto a emettere una **nota di variazione**, sempre che la restituzione delle copie sia avvenuta per i fatti previsti dall'[articolo 26](#), provabili contabilmente e con la relativa documentazione probatoria.

Richiamando i **principi di effettività e neutralità dell'Iva** la recente pronuncia dell'Agenzia afferma invece che la nota di variazione in diminuzione *“deve ritenersi ammessa anche nel caso in cui l'imposta dovuta ... è determinata con il criterio della forfettizzazione della resa”*.

È stata infatti la stessa **giurisprudenza comunitaria** (si richiama la [sentenza 23.11.2017 della Corte di Giustizia UE nella causa C-246/16](#)) a esprimere il principio per cui *“ammettere la possibilità per gli Stati membri di escludere qualsiasi riduzione della base imponibile dell'Iva sarebbe contrario al principio di neutralità dell'Iva, da cui deriva in particolare che, nella sua qualità di collettore d'imposta per conto dello Stato, l'imprenditore dev'essere sgravato interamente*

*dell'onere dell'imposta dovuta o pagata nell'ambito delle sue attività economiche a loro volta soggette a Iva".*

Tuttavia, proprio in ragione della peculiarità del criterio di determinazione dell'Iva adottato (appunto, quello della forfettizzazione della resa che prevede l'applicazione al prezzo di vendita al pubblico di diminuzioni percentuali stabilite dalla norma) l'Agenzia ritiene che, ai fini della variazione della predetta imposta, occorre adottare un criterio che evidenzi il rapporto tra l'imposta versata (e determinata sulla base del prezzo di vendita al pubblico) e l'effettivo credito del soggetto (diverso dal prezzo di vendita al pubblico) rimasto definitivamente insoddisfatto.

In questi casi, quindi, la variazione dell'imposta deve ritenersi ammessa nei limiti del rapporto tra l'importo effettivamente a credito dell'editore e quello definitivamente non soddisfatto a seguito della procedura concorsuale rimasta infruttuosa.

Seminario di specializzazione

## LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW 2019

[Scopri le sedi in programmazione >](#)