

Edizione di martedì 28 Giugno 2022

EDITORIALI

I temi della 36esima puntata di Adempimenti In Diretta
di **Laura Mazzola**

ADEMPIMENTI

Gli acquisti da non residenti nel nuovo esterometro
di **Lucia Recchioni**

CRISI D'IMPRESA

Schema del decreto legislativo di modifica del CCII: nuove definizioni
di **Francesca Dal Porto**

DICHIARAZIONI

Isa 2022: cause di esclusione alla prova della compilazione del Modello
di **Luca Caramaschi**

IVA

Dichiarazioni d'intento, ius superveniens e proporzionalità della sanzione
di **Gabriele Damascelli**

EDITORIALI

I temi della 36esima puntata di Adempimenti In Diretta

di Laura Mazzola



È ON LINE LA NUOVA VERSIONE

EVOLUTION
Euroconference

La piattaforma indispensabile per lo studio del Commercialista

Scopri tutte le novità >

Trentaseiesimo appuntamento, alle ore 9, con ***Adempimenti In Diretta***, collegato ai Master “Adempimenti di Studio” e “Adempimenti di Azienda”.

Nella **prima sessione, dedicata all’aggiornamento**, esamineremo la normativa, la prassi e la giurisprudenza dell’ultima settimana.

In merito alla **normativa**, segnaleremo le **principali misure introdotte dal “Decreto Semplificazioni” (D.L. 73/2022)**, pubblicato in Gazzetta ufficiale il 21 giugno 2022 e rubricato **“Misure urgenti in materia di semplificazioni fiscali e di rilascio del nulla osta al lavoro, Tesoreria dello Stato e ulteriori disposizioni finanziarie e sociali”**.

Accenneremo poi a **due provvedimenti, pubblicati sul sito dell’Agenzia delle entrate il 22 e il 23 giugno**, che hanno, rispettivamente, **prorogato il termine di presentazione dell’autodichiarazione per gli aiuti di Stato** collegati all’emergenza e **determinato la percentuale del credito di imposta fruibile dai soggetti operanti nell’industria tessile, della moda, della produzione calzaturiera e della pelletteria**.

Per quanto riguarda la **prassi**, nell’ultima settimana sono state pubblicate **3 circolari, 3 risoluzioni e 15 risposte ad istanze di interpello**.

In particolare, focalizzeremo la nostra attenzione su:

- la [circolare 21/E, del 20 giugno](#), in tema di **prevenzione e contrasto all’evasione fiscale, attività relative al contenzioso tributario, consulenza e attività per i servizi dedicati ai contribuenti**;
- la [circolare 22/E, del 23 giugno](#), in merito al **prelievo solidaristico straordinario per le imprese che operano nel settore della produzione e commercializzazione di prodotti energetici**;

- la [circolare 23/E, del 23 giugno](#), con la quale l'Amministrazione finanziaria, sentiti il Ministero dello sviluppo economico, l'Ente nazionale per l'energia e l'ambiente e la Commissione costituita presso il Consiglio superiore per i lavori pubblici, ha riepilogato i **chiarimenti forniti in tema di detrazione per gli interventi di efficientamento energetico e di riduzione del rischio sismico degli edifici, nonché opzione per la cessione o per lo sconto in fattura**;
- la [risoluzione 29/E, del 20 giugno](#), che ha istituito i **codici tributo di versamento del contributo straordinario contro il caro bollette**;
- la [risoluzione 30/E, del 23 giugno](#), che ha istituito i **codici tributo per l'utilizzo in compensazione dei crediti di imposta per l'acquisto di veicoli non inquinanti**;
- la [risoluzione 31/E, del 24 giugno](#), che ha istituito il **codice tributo per il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta sul maggior valore attribuito alle attività immateriali**.

Per quanto poi riguarda la **giurisprudenza di legittimità**, vedremo la [sentenza n. 20190, del 22 giugno](#), con la quale i giudici di Piazza Cavour hanno ribadito il **principio di cassa per l'imputazione a reddito dei compensi dei professionisti**.

Nella **seconda sessione**, dedicata al **caso operativo** della settimana, il collega **Stefano Rossetti** approfondirà le **operazioni Iva dei soggetti non residenti**.

Nella **terza sessione**, riservata alle **prossime scadenze**, dopo aver riepilogato le **principali scadenze di comunicazione** e quelle di **versamento del 30 giugno**, **effettueremo** un particolare **focus** in merito alla **rateazione dell'Irpef dovuta dai soggetti non titolari di partita Iva**.

La parola passerà poi a **Melissa Farneti di Team System** che tratterà la **registrazione degli acquisti da soggetti non residenti con TS Studio**.

Il nostro appuntamento si concluderà, come sempre, con la **sessione dedicata alla risposta ai quesiti** collegati alle tematiche trattate durante la puntata.

Per chi non potrà partecipare alla **diretta delle ore 9** si ricorda che, **a partire da questo pomeriggio alle ore 15**, sarà possibile visionare la **puntata in differita on demand**.

Si segnala, inoltre, che dalla prossima settimana i nostri appuntamenti saranno anticipati al lunedì mattina, sempre alle ore 9.

Quindi, il prossimo appuntamento sarà, con "Euroconference In Diretta", lunedì 4 luglio.

Le puntate si svolgeranno similmente a come fatto fino ad ora, ma ci arricchiremo di una docente, Lucia Recchioni, che tratterà la sessione relativa all'approfondimento.

MODALITÀ DI FRUIZIONE DI ADEMPIMENTI IN DIRETTA

La fruizione di **Adempimenti In Diretta** avviene attraverso la piattaforma **Evolution** con due

possibilità di accesso:

1. attraverso l'**area clienti** sul sito di **Euroconference** e successivamente transitando su **Evolution**;
2. direttamente dal portale di **Evolution** <https://portale.ecevolution.it>/inserendo le credenziali di accesso.

ADEMPIMENTI

Gli acquisti da non residenti nel nuovo esterometro

di Lucia Recchioni



Si avvicina il **1° luglio**, data a decorrere dalla quale, come ormai noto, troveranno applicazione le **nuove modalità di trasmissione dell'esterometro**, esclusivamente utilizzando il **Sistema di interscambio** e il **formato del file fattura elettronica**.

Con specifico riferimento alle **cessioni di beni e alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti non stabiliti in Italia**, si ricorda che la trasmissione deve essere effettuata **entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello di ricevimento del documento** comprovante l'operazione o di **effettuazione dell'operazione**, utilizzando i seguenti **tipi di documento**:

TD17 – Integrazione/autofattura per acquisto servizi dall'estero

TD18 – Integrazione per acquisto di beni intracomunitari

TD19 – Integrazione/autofattura per acquisto di beni ex [articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#).

Di seguito si riportano, in una **tabella di sintesi**, le **modalità di compilazione dei tre tipi di documenti**.

	Documento Xml TD17	Documento Xml TD18	Documento Xml TD19
Come compilare il campo <CedentePrestatore>	Dati del prestatore estero con l'indicazione del paese di residenza dello stesso. Il prestatore potrebbe aver indicato in fattura una partita Iva italiana	Dati del prestatore estero con l'indicazione del paese di residenza dello stesso.	Dati del prestatore estero con l'indicazione del paese di residenza dello stesso. Il prestatore potrebbe aver indicato in fattura una partita Iva italiana

	aperta tramite rappresentante fiscale o identificazione diretta; in mancanza di fattura elettronica, anche in questo caso si rende necessario inviare un documento TD17 riportando l'identificativo estero del prestatore.	aperta tramite rappresentante fiscale o identificazione diretta; in mancanza di fattura elettronica, anche in questo caso si rende necessario inviare un documento TD19 riportando l'identificativo estero del prestatore.
Come compilare il campo <CessionarioCommittente>	Dati del cessionario/committente che effettua l'integrazione o emette l'autofattura.	
Come compilare il campo <CodiceDestinatario>	Si ricorda che questi documenti sono recapitati esclusivamente all'emittente, per cui l'emittente dovrà indicare il proprio codice destinatario oppure il codice "0000000". Il codice "XXXXXXX" può essere invece utilizzato solo nelle fatture attive emesse verso soggetti non stabiliti.	
Come compilare il campo <Data> della sezione "Dati Generali"	• Data di ricezione (o comunque una data ricadente nel mese di ricezione della fattura emessa dal fornitore estero), nel caso di emissione del documento integrativo relativo all'acquisto di servizi intra-Ue • Data di effettuazione dell'operazione, nel caso di emissione dell'autofattura relativa all'acquisto di servizi extra-Ue o acquisti di servizi da prestatore residente nella Repubblica di San Marino o nello Stato della Città del Vaticano.	Data di ricezione (o comunque una data ricadente nel mese di ricezione della fattura emessa dal fornitore estero). • Data di ricezione (o comunque una data ricadente nel mese di ricezione della fattura emessa dal fornitore estero), nel caso di emissione del documento integrativo relativo all'acquisto di beni intra-Ue • Data di effettuazione dell'operazione, nel caso di emissione dell'autofattura relativa all'acquisto di beni extra-Ue.
Come compilare la sezione <DettaglioLinee>	Devono essere compilati i campi previsti e devono essere indicati l'imponibile e l'Iva.	Devono essere compilati i consueti campi, indicando imponibile e Iva. Se si tratta di

Se si tratta di un'operazione non imponibile deve essere data indicazione della **Natura** (ad esempio, codice **N3.4** nel caso di non imponibilità, codice **N4** nel caso di esenzione, codice **N2.2** in caso di acquisto di beni non rilevante ai fini Iva in Italia).

Se si tratta di un'operazione non imponibile deve essere data indicazione della **Natura** (ad esempio, per gli acquisti non imponibili con uso del *plafond* occorre indicare **N3.5**; nel caso di introduzione di beni in un deposito Iva a seguito di acquisto intracomunitario occorre indicare la **Natura N3.6**; nel caso di acquisti esenti occorre indicare la **Natura N4**).

un'operazione non imponibile deve essere indicata la **Natura** (ad esempio, per i non imponibili con uso del *plafond* occorre indicare **N3.5**, nel caso di acquisti da soggetti non stabiliti di beni già presenti in Italia con introduzione in un deposito Iva ai sensi dell'articolo 50-bis, comma 4, lettera c), oppure per acquisti da soggetti non stabiliti di beni, o di servizi su beni, che si trovano all'interno di un deposito Iva occorre indicare la **Natura N3.6**, nel caso di acquisto di beni non rilevante ai fini Iva in Italia occorre indicare la **Natura N2.2**).

Come compilare il campo <DatiFattureCollegate>
Estremi della **fattura di riferimento**.

Come compilare il campo <Numero>
Consigliabile adoperare una **numerazione progressiva ad hoc**

Si ricorda, da ultimo, che, ai sensi dell'[articolo 12 D.L. 73/2022](#) sono stati **esclusi dall'obbligo di trasmissione dell'esterometro** anche gli **acquisti di beni e servizi non rilevanti territorialmente ai fini Iva in Italia** ai sensi degli [articoli da 7 a 7-octies D.P.R. 633/1972](#) (si pensi alle **prestazioni di alloggio in alberghi all'estero**, ai **noleggi a breve termine di mezzi di trasporto all'estero**, ai **trasporti di persone all'estero**, agli **acquisti di carburante all'estero**, ecc.) purché di **importo non superiore ad euro 5.000 per ogni singola operazione**.

CRISI D'IMPRESA

Schema del decreto legislativo di modifica del CCI: nuove definizioni

di **Francesca Dal Porto**

Seminario di specializzazione

CRISI D'IMPRESA E OPERAZIONI SOCIETARIE STRAORDINARIE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Lo schema di decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri il 17.03.2022 recepisce la Direttiva Ue 2019/1023 del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 giugno 2019, riguardante i quadri di **ristrutturazione preventiva**, l'**esdebitazione** e le **interdizioni**, nonché le misure volte ad aumentare l'efficacia delle procedure di ristrutturazione, insolvenza ed esdebitazione e **modifica la Direttiva Ue 2017/1132** (Direttiva sulla ristrutturazione e sull'insolvenza).

Il legislatore europeo ha richiesto la predisposizione di “**quadri di ristrutturazione**”, vale a dire misure e procedure volte al **risanamento dell'impresa attraverso la modifica della composizione, delle condizioni o della struttura delle sue attività e passività** o del **capitale**, quali la vendita di attività o di parti dell'impresa e la vendita dell'impresa in regime di continuità aziendale o anche una combinazione di questi elementi, per consentire ai debitori un risanamento precoce che possa prevenire l'insolvenza evitando che imprese sane vengano liquidate.

Il **13 maggio 2022** è pervenuto il parere del Consiglio di Stato sullo **schema di decreto**, espresso a seguito dell'adunanza della Commissione speciale del **1° aprile 2022**.

Il **26 maggio 2022** sono pervenuti i **pareri non ostativi** con osservazioni delle Commissioni del Senato, il parere favorevole della XIV Commissione del Senato, i pareri favorevoli con osservazioni delle Commissioni II e XIV della Camera ed il parere favorevole con condizione della Commissione V della Camera.

Il provvedimento è suddiviso in due capi e si compone di 53 articoli.

Il Capo I è intitolato “**Modifiche al Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14**” e interviene appunto sul Codice della crisi, apportando le

modifiche necessarie per renderlo conforme alla direttiva e le collegate modifiche di riassetto, semplificazione e coordinamento.

Lo schema di decreto legislativo apporta tutta una serie di **modifiche** a **definizioni** contenute nel codice della crisi di impresa e dell'insolvenza.

La definizione di "crisi" di cui alla lettera a), è stata sostituita con una definizione che tiene conto della modifica dell'articolo 3 sugli assetti organizzativi e che ricomprende le **situazioni di squilibrio economico-finanziario e patrimoniale** e le inquadra in una prospettiva temporale più ampia di quella presente nella disciplina degli indicatori della crisi originariamente dettata dal Codice.

Le definizioni di cui alle lettere g) e u) sono state abrogate in quanto, la prima, relativa alle **"grandi imprese"**, era richiamata soltanto nell'articolo 12, integralmente sostituito con disposizione che riguarda la composizione negoziata istituita con il D.L. 118/2021, convertito, con modificazioni, dalla **L. 147/2021**.

La seconda definizione si riferiva invece agli OCRI, anch'essi **venuti meno** con la modifica del Titolo II e con la riscrittura delle misure di allerta, la soppressione degli indicatori della crisi e l'abrogazione della composizione assistita ivi disciplinati.

È stata modificata la lettera h), contenente la **definizione di gruppo di imprese**, per recepire quella contenuta nell'[articolo 13 D.L. 118/2021](#), convertito, con modificazioni, dalla L. 147/2021, e trasfusa con lo schema di decreto legislativo all'interno del Titolo II, con la modifica dell'articolo 25.

È stata inserita, con la lettera m-bis), la definizione di **"strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza"**.

La definizione consente inoltre di recepire la **definizione di ristrutturazione** contenuta nell'articolo 2, paragrafo 1, numero 1, della Direttiva.

L'espressione è stata modificata rispetto a quella dei **"quadri di ristrutturazione preventiva"** inserita nella versione dello schema di decreto approvato il 17.03.2022 per evitare i problemi applicativi che sarebbero sorti da una definizione che **non comprendeva le procedure di risoluzione concordata della crisi e dell'insolvenza** puramente liquidatorie non funzionali alla prosecuzione dell'attività.

La maggiore articolazione della definizione inserita, che comprende anche le misure e gli strumenti per la **liquidazione**, anche atomistica, del patrimonio e delle attività, recepisce il suggerimento formulato dal Consiglio di Stato sulla precedente definizione volto a precisare con maggiore chiarezza **l'estraneità della composizione negoziata rispetto alle procedure regolate dal Codice**.

Va infatti sottolineata la **natura** e la **funzione** della **composizione negoziata**, che rappresenta non una procedura ma un **percorso di negoziazione**, volontario e stragiudiziale, all'esito del quale il debitore può **perseguire il risanamento dell'attività** facendo ricorso ad uno degli strumenti di regolazione della crisi e dell'insolvenza disciplinati dal Codice (come previsto dall'articolo 23, nel testo modificato dallo schema di decreto legislativo).

La lettera o-bis) contiene la definizione **dell'esperto nominato** per la conduzione delle trattative in cui si sostanzia la composizione negoziata, come da suggerimento del Consiglio di Stato.

Non è stata utilizzata la parola "**professionista**" in quanto, secondo quanto dispone l'articolo 13, l'esperto può essere anche un **manager con esperienza nella ristrutturazione aziendale**, sono state utilizzate le parole "**terzo e indipendente**" per evidenziare la diversa natura di tale figura rispetto a quelle esistenti e sono stati inseriti i riferimenti normativi della composizione negoziata e della procedura di nomina al fine di collocare con precisione la definizione nell'ambito del Codice.

DICHIARAZIONI

Isa 2022: cause di esclusione alla prova della compilazione del Modello

di **Luca Caramaschi**

Seminario di specializzazione

E-FATTURA: NUOVI CONTROLLI, ESTEROMETRO, SAN MARINO, CORRISPETTIVI 7.0 E POS - DA LUGLIO 2022 SI CAMBIA

[Scopri di più >](#)

Nell'ambito della disciplina degli indicatori sintetici di affidabilità fiscale (meglio detti **Isa**), recata dal D.L. 50/2017, una delle preliminari questioni applicative attiene alla verifica della sussistenza di possibili **cause di esclusione**.

Situazioni, queste, che non sempre determinano **effetti positivi** per i contribuenti, atteso che la inapplicabilità di detto strumento impedisce di fruire dei benefici riconducibili al cosiddetto **"regime premiale"** previsto dall'[articolo 9-bis, comma 11, del citato D.L. 50/2017](#), come già confermato e ribadito nelle precedenti [circolari 6/E/2021](#) e [16/E/2020](#).

Una volta acclarata la causa di esclusione risulta poi fondamentale comprendere se tale condizione determina comunque **l'obbligo di compilazione** del Modello, pur se ai soli fini statistici, o se sia possibile **non procedere** alla compilazione del Modello, con un evidente risparmio in termini di tempo per chi deve provvedere alla compilazione del modello dichiarativo nel quale gli Isa andrebbero inseriti.

La conferma del processo di semplificazione dei modelli: più casi di non compilazione

Le finalità che hanno ispirato la realizzazione degli **Isa** (favorire l'emersione spontanea delle basi imponibili, stimolare l'assolvimento degli obblighi tributari, rafforzare la collaborazione tra contribuenti e Amministrazione finanziaria) si coniugano con l'obiettivo della semplificazione degli adempimenti tributari perseguito attraverso il consolidato **processo di "alleggerimento" della modulistica**, in conformità con le linee guida della politica fiscale tracciate dall'Amministrazione finanziaria oramai da diversi anni.

Rispetto alla disciplina dei **previgenti studi di settore**, infatti, l'applicazione del nuovo

strumento rappresentato dagli Isa è stata accompagnata da un'importante operazione di riduzione degli **adempimenti dichiarativi**.

Infatti, mentre i modelli degli studi di settore prevedevano, in media, l'indicazione, all'interno di ciascun modello, di 258 informazioni, i modelli degli **Isa** relativi al periodo d'imposta 2018 hanno richiesto, invece, mediamente, 147 informazioni.

La **riduzione della quantità** di dati richiesti risulta ancora più significativa con riferimento alle variabili di tipo strutturale: si è passati infatti dalle 83 informazioni presenti, in media, nei modelli degli studi di settore, alle 29 contenute nei modelli Isa.

Sotto il profilo compilativo, inoltre, il processo di semplificazione ha comportato **l'eliminazione dell'obbligo di compilazione del modello Isa** per le seguenti tipologie di contribuenti in precedenza tenute alla presentazione del modello studi di settore:

- soggetti che dichiarano un volume di ricavi o compensi di ammontare compreso tra a 5.164.569 e 7.500.000 euro;
- soggetti che si trovano in un periodo di non normale svolgimento dell'attività;
- soggetti che esercitano un'attività che costituisce mera prosecuzione di attività precedentemente svolte da altri soggetti.

Tale **percorso di riduzione e semplificazione degli adempimenti** è quindi proseguito con la modulistica approvata per il periodo d'imposta 2019 e confermata in quella per i successivi periodi d'imposta 2020 e 2021.

Affrontando, pertanto, in modo più organico la tematica riguardante coloro che devono considerarsi esclusi dall'applicazione degli Isa, rilevante appare l'ulteriore distinzione tra coloro che:

- 1) in quanto esclusi, **non sono tenuti** alla compilazione del **modello Isa**;
- 2) seppur esclusi, **sono comunque tenuti** alla compilazione del **modello Isa** (che rileverà pertanto ai soli fini "statistici" e che, come confermato dalla stessa Agenzia delle entrate, non potrà essere utilizzato per determinare i punteggi necessari a godere dei cosiddetti "benefici premiali").

Vediamo quindi le due categorie.

Soggetti esclusi anche dalla compilazione del modello Isa

Rientrano nella categoria sopra citata, a titolo esemplificativo e non esaustivo, le **seguenti casistiche** riferibili ai contribuenti:

- che hanno **iniziato o cessato l'attività** nel corso del periodo d'imposta o che non si trovano in condizioni di normale svolgimento dell'attività;
- che dichiarano ricavi o compensi **superiori a 5.164.569 euro**;
- che si avvalgono del **regime forfetario agevolato o di vantaggio** per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità o che determinano il reddito con altre tipologie di criteri forfetari;
- che hanno **categoria reddituale diversa** da quella per la quale è stato approvato l'Isa;
- **società cooperative**, società consortili e consorzi che operano esclusivamente a favore delle imprese socie o associate e società cooperative costituite da utenti non imprenditori che operano esclusivamente a favore degli utenti stessi;
- **gli enti del terzo settore**.

In relazione a tale ultima categoria di soggetti la [circolare 16/E/2020](#) ha ricordato, in relazione al periodo d'imposta 2019, che non risultano ancora specificamente **esclusi dall'applicazione degli Isa** gli enti del terzo settore aventi natura non commerciale che optano per la determinazione forfetaria del reddito di impresa ai sensi dell'[articolo 80 D.Lgs. 117/2017](#) (codice terzo settore), le **organizzazioni di volontariato (Odv)** e le **associazioni di promozione sociale (Aps)** che applicano il regime forfetario speciale di cui all'[articolo 86](#) medesimo codice, nonché le imprese sociali di cui al D.Lgs. 112/2017.

Ciò in quanto l'esclusione di tali soggetti è subordinata al positivo **perfezionamento del procedimento di autorizzazione** della Commissione europea richiamato [dall'articolo 101, comma 10, D.Lgs. 117/2017](#) e all'istituzione del Registro unico del terzo settore (Runts) gestito dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

Rammenta, tuttavia, tale documento di prassi che i soggetti che determinano il reddito con **criteri forfetari** sono comunque esclusi dall'applicazione degli Isa sulla base di quanto previsto dai decreti di approvazione degli stessi.

In considerazione del mancato ottenimento della richiamata **autorizzazione comunitaria** nel momento in cui si scrive, pur in presenza dell'avvio del processo di operatività del Runts a partire dallo scorso mese di novembre 2021, si ritiene che tali considerazioni mantengano piena validità anche in relazione al periodo d'imposta 2021, oggetto della presente dichiarazione.

Soggetti esclusi con obbligo di compilazione del modello Isa

Come accennato in precedenza, ci sono poi le categorie di soggetti che, seppur escluse dal meccanismo applicativo degli **Isa**, sono comunque tenute alla **compilazione del modello**.

Vediamo pertanto alcune ipotesi esemplificative, tenendo presente che in tale categoria ritroviamo anche i soggetti che sulla base delle disposizioni contenute nei D.M. datati

21.03.2022 e 29.04.2022, presentano specifiche ipotesi di esclusioni previste per tenere conto degli effetti economici negativi della **pandemia in corso**.

Si tratta delle seguenti situazioni per le quali, in relazione al **periodo d'imposta 2021**, il legislatore ha ritenuto di prevederne comunque **l'esclusione** nonostante l'approvazione di correttivi che in un certo qual modo avrebbero dovuto tenere conto di queste situazioni di sofferenza:

- contribuenti che hanno subito una **diminuzione** dei ricavi di cui all'[articolo 85, comma 1](#), esclusi quelli di cui alle lettere c), d) ed e), ovvero dei compensi di cui [all'articolo 54, comma 1, Tuir](#), di **almeno il 33 per cento nel periodo d'imposta 2021 rispetto al periodo d'imposta 2019**;
- contribuenti che hanno **aperto la partita Iva a partire dal 1° gennaio 2019**;
- contribuenti che esercitano, in maniera prevalente, le attività economiche individuate da **specifici codici attività** (l'elenco dei codici attività è contenuto sia nell'allegato 11 D.M. 29.04.2022 che nella tabella 2 allegata alle Istruzioni Parte generale degli Isa consultabili sul sito web dell'Agenzia delle entrate).

Risultano parimenti **esclusi** ma con **obbligo di compilazione del modello**, comprensivo dello specifico prospetto multiattività ad essi dedicato, i cosiddetti **soggetti "multiattività"** ovvero i soggetti che esercitano due o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo **Isa**, qualora l'importo dei ricavi dichiarati afferenti alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'Isa relativo all'attività prevalente, comprensivi di quelli delle eventuali **attività complementari** previste dallo specifico Isa, superi il **30 per cento** dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati.

L'utilizzo del campo "Note aggiuntive"

In chiusura riteniamo opportuno accennare alla situazione del contribuente che pur non trovandosi in una delle cause di **esclusione normativamente previste**, ritenga di operare in condizioni di particolare eccezionalità.

In questo caso ci si chiede se lo stesso contribuente possa considerarsi egualmente **escluso** dall'applicazione degli Isa.

Sul punto l'Agenzia, nel negare l'automatica esclusione, precisa tuttavia che il contribuente, soprattutto nel caso in cui l'applicazione degli Isa determini un **basso punteggio di affidabilità**, ha sempre la possibilità di evidenziare nel campo **Note aggiuntive del software di applicazione "Il tuo Isa"**, particolari **circostanze specifiche** riferibili alle condizioni di svolgimento della propria attività che, seppur **non annoverate tra quelle che per legge o per decreto determinano una causa di esclusione**, potrebbero **non essere adeguatamente colte con l'applicazione degli indici**.

Anche in questo caso si ritiene consigliabile provvedere comunque alla **compilazione del Modello** laddove non si voglia incorrere nella relativa sanzione.

IVA

Dichiarazioni d'intento, ius superveniens e proporzionalità della sanzione

di **Gabriele Damascelli**

Seminario di specializzazione

AVVISI DI ACCERTAMENTO SINTETICI: INPUT TEORICI PER LA RISOLUZIONE DI CASI PRATICI

[Scopri di più >](#)

In caso di **omesso invio nei termini previsti** o di inoltro con **dati incompleti o inesatti** all'Agenzia delle Entrate, da parte del cedente/prestatore, della **dichiarazione d'intento** ricevuta dal cessionario/committente, **esportatore abituale**, di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'Iva, relativamente ad operazioni poste in essere nell'anno 2006, ai sensi dell'[articolo 7, comma 4-bis, D.Lgs. 471/1997](#), vigente *rationae temporis*, è **applicabile la sanzione dal cento al duecento per cento dell'imposta in capo al primo soggetto**.

Tale disposizione sanzionatoria **costituisce una violazione formale**, non già meramente formale, pur non incidendo sulla determinazione dell'imponibile o dell'imposta, **comportando comunque un pregiudizio all'attività di accertamento**, dal momento che l'obbligo di comunicazione della dichiarazione d'intento *"si correla all'esigenza di consentire un efficace controllo sull'applicazione della disciplina in tema di Iva e, in particolare, del regime di riscossione dell'imposta"* relativa ad operazioni di cessione intra-Ue o in export, **rivelando l'inosservanza di un obbligo dichiarativo idoneo ad ostacolare l'attività di controllo**.

Queste le argomentazioni della Cassazione nella [sentenza n. 19065 del 14.06.2022](#) che ha rinviato alla Commissione tributaria regionale al fine sia dell'applicabilità del *ius superveniens* evidenziato dal giudice di secondo grado sia, per quel che più conta, della **compatibilità del sistema sanzionatorio interno ai principi unionali espressi dalla Corte di Giustizia**.

Ai fini della rilevanza del *ius superveniens* si riferisce che la Corte, nel precedente [n. 19738 del 12.07.2021](#), pur senza soffermarsi sull'argomento della **"compatibilità unionale"** del sistema sanzionatorio interno, ha in ogni caso compiuto una pregevole **ricognizione della disciplina sanzionatoria relativa al mancato invio/mancato riscontro da parte del fornitore** dell'avvenuta presentazione per via telematica all'Agenzia delle entrate della dichiarazione d'intento dell'esportatore abituale, a fronte di un impianto normativo che ha visto **numerosi modifiche**

nel tempo al D.Lgs. 471/1997, in particolare all'**articolo 7, comma 4-bis**.

Nella causa n. 19738/2021 la Corte, **preso atto dei plurimi interventi normativi** che, nelle more di quel giudizio ed analogamente a quanto si evince nel **precedente n. 19065/2022**, hanno interessato la disciplina sanzionatoria in oggetto, **incidendo, in termini obbiettivi, non solo sulla sanzione ma anche su elementi strutturali dell'illecito**, ha indagato se, per effetto delle modifiche, **si fosse verificata un'ipotesi di abolitio piuttosto che una successione di norme** e, in questo caso, quale fosse la disciplina più favorevole.

La Corte, nella causa n. 19738/2021, esaminando **l'introduzione nel campo sanzionatorio del principio del favor rei** di stampo penale da parte dell'[articolo 3 D.Lgs. 472/1997](#), giunge ad evidenziare che, **nel rapporto di specialità tra le distinte versioni dell'articolo 7 D.Lgs. 471/1997**, non si riscontra un'integrale abolizione nella misura in cui *"la fattispecie prevista dalla legge successiva rientrava già nell'ambito di quella precedente"*.

In tal modo, prosegue, **si deve riconoscere un fenomeno successorio** quando, all'esito della comparazione e del raffronto tra gli elementi strutturali delle fattispecie incriminatrici, **persiste, anche se mutato, il giudizio di disvalore astratto per effetto di un nesso di continuità ed omogeneità delle rispettive previsioni**, ed il significato lesivo del fatto storico sia riconducibile nel suo nucleo essenziale ad una diversa e più mite categoria d'illecito.

Osserva, condivisibilmente, che è rimasto immutato "nonostante tutte le modifiche" l'obbligo di inviare all'Ufficio la dichiarazione di intento, la cui mancanza è "tuttora" oggetto di sanzione.

Ciò che cambia è il soggetto obbligato.

Mentre fino al 2014 era il fornitore (cedente o prestatore), con la novella, **a partire dal 1.1.2015 l'obbligo cade direttamente sull'esportatore** mediante invio telematico all'Agenzia delle Entrate.

Di contro il fornitore, ormai sgravato dell'invio della dichiarazione ma egualmente destinatario della stessa da parte dell'esportatore, **è tenuto a riscontrare telematicamente il suo avvenuto invio** all'Ufficio da parte del committente/cessionario, ciò a pena di sanzione.

Viene evidenziato che tanto il fatto quanto la sanzione (fatte salve le sue modifiche nel tempo) *"sono*

rimasti inalterati nel passaggio dall'una all'altra normativa", adottandosi da parte del legislatore esclusivamente una **diversa modalità di adempimento degli oneri** che, lato fornitore, hanno evidenziato solo una **riduzione degli adempimenti a suo carico e non già una loro eliminazione**.

Le numerose modifiche sono quindi **espressione di una successione di norme, tra loro in rapporto di continenza**, evidenziata dall'area di coincidenza tra le fattispecie, poste tra loro in

una sostanziale continuità strutturale, *“per essere gli elementi costitutivi previsti dalla nuova disciplina già tutti compresi in quella precedente”*.

Discorso a parte quello della **compatibilità delle sanzioni interne rispetto ai principi unionali**, argomento opportunamente evidenziato al giudice di secondo grado come essenziale da parte della Cassazione nella sentenza n. 19065/2022.

In materia la Corte di Giustizia si è espressa più volte, da ultimo nel caso Grupa Warzywna Sp. zo.o. in C-935/19 del 15.04.2021, nel quale il giudice comune chiedeva alla Corte UE se i **principi di proporzionalità e di neutralità dell'Iva ostassero o meno** alla normativa polacca che poneva a carico di un soggetto passivo, che aveva erroneamente qualificato un'operazione esente da Iva come operazione soggetta, **una sanzione automatica pari al 20% dell'importo, prescindendo dalla natura e dalla gravità dell'irregolarità** nonché dall'assenza di indizi di frode o di perdite di gettito fiscale per l'Erario.

La Corte UE ha lì osservato (v. i punti 34 e 35) che tali modalità di determinazione **non hanno consentito alle autorità tributarie di adeguare l'importo della sanzione in funzione delle circostanze concrete** del caso di specie, risultando questa “automatica”, ed impedendo ai verificatori di assicurarsi che quest'ultima **non ecceda quanto necessario per conseguire gli obiettivi** consistenti nell'assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e nell'evitare l'evasione (v. tra i tanti anche C-712/17, caso EN.SA. Srl, punti 37 e ss., nonché C-564/15, caso Tibor Farkas, punti 58 e ss.).

Sempre in tema di proporzionalità, ed in conclusine, la Corte UE in C-655/18 nel caso Teritorialna direktsia, alla domanda se l'articolo 42, par. 1, del Regolamento Ue n. 952/2013 (Codice doganale dell'Unione) ostasse o meno ad una norma nazionale in forza della quale, **in caso di sottrazione alla vigilanza doganale di merci** vincolate al regime di deposito doganale, il titolare dell'autorizzazione per il deposito doganale **era tenuto a pagare, oltre ad una sanzione pecuniaria, un importo corrispondente al valore di tali merci**, ha ritenuto tale sanzione **sproporzionata**, in quanto eccedente i limiti di quanto è necessario per garantire, nel caso specifico, che le merci in regime di deposito doganale non siano sottratte alla vigilanza doganale.