



Euroconference

NEWS

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Direttori: Sergio Pellegrino e Luigi Scappini

Edizione di giovedì 6 Ottobre 2022

CASI OPERATIVI

La fruizione dei crediti energia e gas alla luce del Decreto Aiuti-ter
di EVOLUTION

IVA

Regime OSS ed esportatore abituale: nuovo chiarimento dell'Agenzia
di Sandro Cerato

DICHIARAZIONI

In giudizio onere della prova più pesante per l'Amministrazione finanziaria
di Nicola Fasano

DICHIARAZIONI

Modello 730 integrativo da presentare entro il 25 ottobre
di Alessandro Bonuzzi

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La holding società semplice: croce e delizia
di Ennio Vial

CASI OPERATIVI

La fruizione dei crediti energia e gas alla luce del Decreto Aiuti-ter di EVOLUTION

Master di specializzazione

IL PIANO TRANSIZIONE 4.0 – CORSO BASE

[Scopri di più >](#)

Quali sono le modalità e i termini di fruizione dei crediti energia e gas dopo le modifiche apportate dal Decreto Aiuti-ter?

L'articolo 1 D.L. 144/2022 (c.d. Decreto Aiuti ter) ha riproposto i crediti di imposta per contrastare l'aumento dei costi dell'energia elettrica e del gas in capo alle imprese, estendendoli ai mesi di ottobre e novembre 2022 e prorogando al contempo i termini per l'utilizzo in compensazione e per la cessione dei crediti relativi al terzo trimestre 2022, disciplinati dall'articolo 6 D.L. 115/2022 (c.d. Decreto Aiuti bis).

Inoltre il Decreto Aiuti-ter ha introdotto un adempimento da soddisfare a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito: entro il 16.02.2023 i beneficiari dei crediti relativi al terzo trimestre 2022 e ai mesi di ottobre e novembre 2022 devono inviare all'Agenzia delle Entrate un'apposita comunicazione sull'importo del credito maturato nell'esercizio 2022.



IVA

Regime OSS ed esportatore abituale: nuovo chiarimento dell'Agenzia

di Sandro Cerato

Seminario di specializzazione

ESPORTATORE ABITUALE IVA

[Scopri di più >](#)



Il soggetto passivo nazionale che **effettua vendite di beni a soggetti privati** comunitari aderendo al regime OSS può assumere lo **status di esportatore abituale** tenendo conto di altre cessioni non imponibili, conservando così **l'esonero dagli obblighi di certificazione delle citate vendite**.

È quanto precisato dalla **risposta ad interpello n. 493** pubblicata ieri dall'Agenzia delle entrate.

La società istante riferisce di svolgere **attività di commercio elettronico indiretto** a favore di soggetti residenti sia nel territorio dello Stato, sia in paesi comunitari ed extraue.

Con riferimento alle vendite poste in essere a favore di privati stabiliti in altri paesi dell'Unione europea riferisce di aver **optato per il regime OSS di cui all'articolo 74 sexies D.P.R. 633/1972**.

Secondo tale regime, l'imposta è dovuta nel singolo Stato membro in cui è stabilito il cliente consumatore finale, è liquidata nell'ambito del citato a regime OSS con cadenza trimestrale ed è previsto **l'esonero dagli obblighi di certificazione delle vendite**.

In merito a tale esonero, con la [risposta n. 802/2021](#), l'Agenzia delle entrate ha precisato che **per poter computare tali cessioni nella verifica dello status di esportatore abituale è necessario certificare le operazioni con l'emissione della fattura**.

Solo così facendo il cedente nazionale può tenere conto di tali vendite nella **determinazione del plafond di esportatore abituale** inserendole nel rigo VE 30 della dichiarazione annuale iva.

La citata risposta dell'Agenzia ha suscitato perplessità tra gli operatori in quanto la **necessità**

di emissione della fattura, ai soli fini della verifica dello *status* di esportatore abituale, fa venir meno la semplificazione concessa dal legislatore per coloro che svolgono attività di commercio elettronico optando per il regime OSS.

Nell'istanza cui ha fatto seguito la **risposta n. 493/2022**, si evidenzia che il soggetto passivo nazionale, oltre a porre in essere **cessioni di beni a privati** stabiliti in altri paesi dell'Unione europea, effettua anche **vendite a favore di privati residenti in paesi extraue**, nonché **cessioni intracomunitarie non imponibili a favore di soggetti iscritti al Vies**.

Tali ultime operazioni sono quindi qualificate come **non imponibili** e con **obblighi di emissione della fattura in quanto non rientranti nel regime OSS**.

Tenendo conto solamente di tali ultime operazioni, la società istante evidenzia di ottenere comunque la qualifica di **esportatore abituale**, e chiede quindi di **poder fruire dell'esonero dagli obblighi di certificazione delle cessioni** posta in essere nei confronti dei privati Ue nell'ambito del regime OSS.

In buona sostanza, come si legge nella risposta dell'Agenzia, “*la questione prospettata riguarda la possibilità di avvalersi della dispensa dagli obblighi previsti dal Titolo II del decreto Iva per le operazioni OSS che, pur poste in essere da un soggetto qualificato come esportatore abituale, non siano dallo stesso utilizzate per la determinazione dei requisiti necessari ad acquisire detto status e considerate ai fini della quantificazione del plafond spettante*”.

Secondo l'Agenzia **l'obbligo di emissione della fattura per le cessioni effettuate nell'ambito del regime OSS** si pone solamente nell'ipotesi in cui il soggetto nazionale intenda computare tali operazioni nella **determinazione dello *status* di esportatore abituale**.

Al contrario, come nell'ipotesi prospettata nell'istanza, **laddove il soggetto passivo non intenda computare tali cessioni nel *plafond* di esportatore abituale, non sussiste alcun obbligo di certificazione delle vendite rientranti nel regime OSS**.

La conclusione dell'Agenzia può dirsi certamente **corretta** e tale da consentire al soggetto passivo nazionale, da un lato, di **mantenere il beneficio dell'esclusione dall'obbligo di fatturazione** delle vendite verso privati consumatori comunitari nel regime OSS, e, dall'altro, di poter **maturare la qualifica di esportatore abituale** tenendo conto solamente di altre operazioni rilevanti a tal fine (nel caso di specie cessioni alle esportazioni e cessioni intracomunitarie a favore di soggetti passivi d'imposta).

DICHIARAZIONI

In giudizio onere della prova più pesante per l'Amministrazione finanziaria

di Nicola Fasano

Master di specializzazione

GIUSTIZIA TRIBUTARIA ALLA LUCE DELLE RECENTI NOVITÀ

Scopri di più >



Nella riforma della giustizia tributaria operata dalla L. 130/2022 spiccano le modifiche introdotte all'[articolo 7 D.Lgs. 546/1992](#) che prevedono l'ammissibilità della prova testimoniale nell'ambito del processo tributario e un **più stringente onere probatorio** a cui si dovrebbe attenere l'Amministrazione finanziaria in giudizio, pena **l'annullamento in sede giudiziale dell'atto impugnato**.

Quest'ultimo è il profilo di maggior interesse, stante l'ampia portata della norma che si ritiene entri in vigore, in assenza di una specifica disposizione, dal 16.09.2022 (data di entrata in vigore della L. 130/2022).

La novità, pertanto, **dovrebbe avere una efficacia “immediata”** sui processi di merito in corso, a maggior ragione se si considera che:

- per **altre disposizioni** della riforma sono state specificate **decorrenze ad hoc** (per esempio l'ammissibilità della prova testimoniale è espressamente limitata dal legislatore ai ricorsi presentati a decorrere dal 16.09.2022);
- cristallizza e puntualizza un **principio già applicabile** nell'ordinamento tributario e che prima si mutuava dall'[articolo 2697 cod. civ..](#)

La novella normativa, (nuovo comma 5-bis dell'[articolo 7 D.Lgs. 546/1992](#)), prevede che: **“L'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato. Il giudice fonda la decisione sugli elementi di prova che emergono nel giudizio e annulla l'atto impositivo se la prova della sua fondatezza manca o è contraddittoria o se è comunque insufficiente a dimostrare, in modo circostanziato e puntuale, comunque in coerenza con la normativa tributaria sostanziale, le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni. Spetta comunque al contribuente fornire le ragioni della richiesta di rimborso, quando non sia conseguente al pagamento di somme oggetto di accertamenti impugnati”.**

Questa norma, in sostanza specifica un principio già presente nel processo tributario in cui **l'amministrazione finanziaria** si pone notoriamente come **attore sostanziale** a fronte degli avvisi di accertamento notificati ai contribuenti e da questi impugnati dinanzi alle corti di giustizia tributaria (le “vecchie” commissioni tributarie). In precedenza, però, si faceva discendere tale principio dall’ambito civilistico e in particolare dall’[articolo 2697 cod. civ.](#), secondo cui chi vuol far valere in giudizio un diritto deve **provare i fatti che ne costituiscono il fondamento**.

Ora, con la novità normativa in commento, vi è una disposizione che riguarda specificamente il giudizio tributario e questo rappresenta senz’altro una **novità positiva per la difesa** del contribuente.

Tuttavia, per capire se ciò rappresenti davvero un passo avanti verso il “giusto processo tributario”, si dovrà **attendere l’applicazione pratica** dei principi introdotti dalla L. 130/2022.

L’impatto della novella andrà valutato soprattutto con riferimento alle **presunzioni c.d. “semplici”** sulla base delle quali spesso vengono motivati gli avvisi di accertamento (per esempio, ai sensi dell’[articolo 39, comma 1, lett. d\), D.P.R. 600/1973](#)) ma che per “inchiodare” il contribuente, anche in giudizio, dovrebbero essere **“gravi, precise e concordanti”** (come previsto dall’[articolo 2729 cod. civ.](#)).

Tali requisiti delle presunzioni, in verità, **spesso mancano**; si pensi agli accertamenti basati quasi esclusivamente sugli **inadempimenti fiscali dei fornitori**, a volte rilevati a tavolino, senza neanche verifiche sul campo, o agli elementi di prova (mail, contratti, ecc.) acquisiti con riferimento a un dato periodo di imposta e poi “proiettati”, quasi automaticamente, anche sugli anni successivi.

Con la novità normativa queste situazioni dovrebbero essere **più facilmente censurate** dai giudici di merito e anche la **stessa Cassazione dovrebbe prenderne atto**, rivedendo quelle prese di posizione che hanno di fatto concluso per un sostanziale onere della prova in capo al contribuente (per esempio in materia di inerzia dei costi dedotti).

D’altro canto, è facile ipotizzare che gli uffici dell’Agenzia delle Entrate che curano il contenzioso attiveranno una **maggior sinergia con gli Uffici accertamento** per dare (anche) in giudizio la prova delle violazioni contestate con l’atto impugnato.

Ciò impone ai difensori dei contribuenti di **concentrarsi** con ancora più attenzione **sulla parte sostanziale del ricorso**, con la produzione di utili **documenti fiscali ed extrafiscali**, quali mail, contratti, estratti conti bancari, ricostruzioni contabili e analisi di bilancio, perizie ecc., evitando di impostare ricorsi impeninati quasi esclusivamente su motivi di diritto e poco robusti nel merito, se non addirittura assertivi.

In altri termini, è sempre opportuno **non limitarsi** a sostenere che **l’Ufficio non abbia assolto il proprio onere probatorio**, ma offrire, in ogni caso, le “controprove” documentali a favore del

contribuente.

È auspicabile, inoltre, che il nuovo dettato normativo **non rappresenti un ulteriore appiglio** per giustificare il fatto che l'Amministrazione finanziaria posso andare ai **tempi supplementari** in giudizio per “aggiustare il tiro” rispetto ad atti di accertamento **privi di una adeguata motivazione** che in quanto tali andrebbero invece annullati a prescindere dalle risultanze probatorie emerse in giudizio.

Sotto questo aspetto, al di là dei tecnicismi e della distinzione fra fase amministrativa e fase giudiziaria, si fa davvero fatica ad immaginare una **motivazione “forte”** dell'accertamento in assenza di **un congruo quadro probatorio a supporto**.

Da ultimo, giova ricordare che la novella legislativa **non deroga** chiaramente alle **presunzioni legali** che sono norme sostanziali che continuano ad imporre l'inversione dell'onere della prova (come, per esempio, nel caso previsto dall'[articolo 12 D.L. 78/2009](#) per i capitali non dichiarati detenuti in Paesi Black list).

DICHIARAZIONI

Modello 730 integrativo da presentare entro il 25 ottobre

di Alessandro Bonuzzi

Il prossimo **25 ottobre** scade il termine per presentare il **modello 730/2022 integrativo**, nei casi in cui il contribuente si accorga di non aver fornito in modo corretto **tutti gli elementi** da indicare nella dichiarazione.

Scaduto lo scorso **30 settembre** il **termine** ultimo per la **presentazione** del **730/2022** ordinario, l'invio del modello integrativo ha la finalità di sanare eventuali **errori** commessi nella compilazione.

Va, tuttavia, ricordato che le **modalità di integrazione** della dichiarazione originaria sono **diverse** a seconda che le **modifiche** comportino o **meno** una situazione più **favorevole** al contribuente.

Non è infatti **sempre** possibile **correggere** gli errori commessi nel **730 originario** attraverso la presentazione del modello 730 integrativo.

In particolare, il contribuente può presentare **entro il prossimo 25 ottobre** un **nuovo modello 730/2022** completo di tutte le sue parti per integrarne e/o correggerne i dati:

1. se si accorge di non aver fornito tutti gli elementi da indicare nella dichiarazione e l'integrazione comporta un **maggiore credito** o un **minor debito** (ad esempio, per oneri detraibili non indicati oppure indicati in misura inferiore a quella realmente spettanti nel modello 730 originario) o un'imposta **pari** a quella determinata con il modello 730 originario (ad esempio per rettificare dati che non modificano la liquidazione delle imposte), indicando il **codice 1** nella relativa casella **"730 integrativo"** presente nel **frontespizio**;
2. se si accorge di non aver fornito tutti i dati per consentire di **identificare il sostituto** che effettuerà il conguaglio o di averli forniti in modo **inesatto**, indicando il **codice 2** nella relativa casella **"730 integrativo"** presente nel **frontespizio**;
3. se si accorge **sia** di non aver fornito tutti i dati che consentono di **identificare il sostituto** che effettuerà il conguaglio (o di averli forniti in modo inesatto), **sia** di non aver fornito tutti gli elementi da indicare nella dichiarazione e l'integrazione e/o la rettifica comportano un **maggior importo a credito**, un **minor debito** oppure un'imposta **pari** a quella determinata con il modello 730 originario, indicando il **codice 3** nella relativa casella **"730 integrativo"** presente nel **frontespizio**.

Va da sé che nei casi in cui l'errore commesso nel 730/2022 originario non abbia determinato **alcun danno per l'Erario** – e quindi l'integrazione comporti l'emersione di un **maggior credito** o un **minor debito** oppure comunque un'imposta almeno **pari** a quella originariamente calcolata – il contribuente, **in alternativa** alla presentazione del 730/2022 integrativo, può presentare il **modello Redditi Persone Fisiche 2022**, utilizzando l'eventuale differenza **a credito** e richiedendone il **rimborso**.

Al riguardo, si ricorda che il modello Redditi Persone fisiche 2022 può essere presentato:

1. **entro il 30 novembre (correttiva nei termini)**; oppure
2. entro il termine previsto per la presentazione del **modello Redditi Persone Fisiche 2023** relativo all'anno 2022 (**dichiarazione integrativa**); oppure
3. entro il **31 dicembre del quinto anno successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione (dichiarazione integrativa *ex [articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998](#)*). In questo caso l'importo a credito potrà essere utilizzato in **compensazione orizzontale**, ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), per eseguire il versamento di **debiti maturati** a partire dal **periodo d'imposta successivo** a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa. Nel **quadro DI** della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è presentata la dichiarazione integrativa deve essere indicato il **credito** derivante dal **minor debito** o dal **maggior credito** risultante dalla dichiarazione integrativa stessa (ad esempio dichiarazione integrativa Redditi 2018 relativa al 2017 presentata nel 2021).

Diversamente, il modello Redditi Persone fisiche 2022 è l'**unico** modello dichiarativo che può essere utilizzato per correggere errori che abbiano determinato un **minor credito** o un **maggior debito** e, quindi, un **“vantaggio indebito”** per il contribuente.

Infine, è appena il caso di precisare che la presentazione di una dichiarazione integrativa **non sospende** le procedure avviate con la consegna del modello 730 e, di conseguenza, **non fa venir meno** l'obbligo da parte del **datore di lavoro** o dell'**ente pensionistico** di effettuare i **rimborsi** o **trattenere** le somme dovute in base al **modello 730 originario**.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

La holding società semplice: croce e delizia

di Ennio Vial

La **società semplice** presenta diversi profili di interesse. Per certo si tratta di un **veicolo leggero**. La stessa, infatti, **non è obbligata alla tenuta delle scritture contabili**, la sua dichiarazione dei redditi non presenta particolari complessità, per la costituzione non sono richieste forme particolari, a meno che i beni che vengono conferiti non richiedano particolari formalità (ad esempio gli immobili).

I soci hanno un **ampio margine di scelta** nella regolazione dei propri rapporti ed il regime fiscale è quello tipico dei **privati**. Ad esempio, le **plusvalenze** derivati dalla cessione ultra quinquennale di fabbricati non risultano imponibili.

Le [risposte ad interpello n. 689 e 691/2021](#) hanno avuto modo di chiarire che, in questi casi, **non interviene tassazione in capo al socio** nemmeno in occasione della liquidazione della società.

La società semplice può essere un **interessante veicolo per detenere la liquidità** (c.d. *liquidity company*). In particolare, trova applicazione il **regime impositivo sostitutivo tipico dei privati**, ma l'imposta di bollo del 2 per mille è dovuta solo nella misura massima di 14 mila euro. In sostanza, la stessa **non è dovuta sui prodotti finanziari eccedenti i 7 milioni di euro**.

Un problema con cui ci si deve tuttavia confrontare, attiene alla **difficoltà di effettuare il conferimento di partecipazioni nella società semplice** con il regime dell'[articolo 177, comma 2, Tuir](#).

Ciò per due ordini di ragioni. Innanzitutto, la [risoluzione n. 43 del 04.04.2017](#) ritiene che il regime di realizzo controllato ex [articolo 177, comma 2, Tuir](#) **non possa trovare applicazione** se la conferitaria è una **società di persone**.

Si tratta di una tesi invero **non condivisibile** in quanto non in linea con il dato letterale della norma.

Ad ogni buon conto, quando volessimo ritenere **superata la questione, a prescindere dalla tesi dell'Agenzia**, nel caso della società semplice, **l'assenza della contabilità rende impossibile verificare l'incremento del patrimonio netto**.

Tale circostanza rende **l'applicazione del regime a realizzo controllato oltremodo incerta**.

L'[articolo 3, comma 4-ter, D.Lgs. 346/1990](#) dispone che i trasferimenti, effettuati anche tramite i patti di famiglia di cui agli articoli 768-bis e seguenti cod. civ. a favore dei discendenti e del coniuge, di aziende o rami di esse, di quote sociali e di azioni **non sono soggetti all'imposta**.

Lo Studio del Notariato 17-2020/T sostiene che la norma in discorso trovi applicazione anche al caso della **società semplice**.

La questione viene messa in **discussione** dalla [risposta ad interpello n. 552/2021](#).

L'Agenzia, nel negare che l'esenzione possa essere applicata al caso di una *holding* in quanto, pur essendo la stessa detenuta al 100% da un unico socio, non controllava la società operativa, **forse, implicitamente, nega l'agevolazione alle quote di società semplici.**

Infine, la società semplice si caratterizza per un **regime impositivo dei dividendi percepiti da società di capitali particolarmente complesso**.

Infatti, **spirato un periodo transitorio relativo agli utili maturati fino al 2019 e deliberati entro il 2022**, troverà applicazione un **regime di look through** che si differenzia rispetto alla classica **trasparenza**.