

Edizione di giovedì 2 Febbraio 2023

CASI OPERATIVI

Passaggio dal regime forfettario a quello ordinario

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

IVA

Lo status di esportatore abituale

di **Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari**

IMPOSTE SUL REDDITO

Il contributo per l'allaccio a reti di teleriscaldamento alimentate con energia geotermica o biomassa

di **Silvio Rivetti**

PATRIMONIO E TRUST

Pianificazione patrimoniale: come tutelare gli sportivi professionisti

di **Angelo Ginex**

PENALE TRIBUTARIO

Il tentativo nelle frodi Iva transfrontaliere

di **Luigi Ferrajoli**

CASI OPERATIVI

Passaggio dal regime forfettario a quello ordinario

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Domanda

Un cliente svolge attività di procacciatore di affari. Nell'anno 2020 era in contabilità forfettaria con proventi pari a 61.000 euro e così anche nel 2021 ha potuto applicare lo stesso regime contabile.

Oggi il cliente in fase di lavorazione situazione reddituale 2021, ha comunicato, che alcune fatture emesse nel 2020 per importo pari a circa 12.000 euro anziché essere state incassate nel 2021 come inizialmente comunicato, in realtà erano state incassate nel mese di dicembre 2020, come da certificazione rilasciata dall'aziende committente nel 2021 e consegnata solo ora.

Sulla base dei nuovi dati forniti, il contribuente non poteva più usufruire del regime forfettario già dall'anno d'imposta 2021.

Ci si chiede quale procedura debba essere eseguita per sanare interamente tale situazione sia da un punto di vista documentale (fatturazione elettronica), che fiscale (Iva, Lipe, etc).

Cosa è possibile sanare tramite ravvedimento operoso e con quali modalità e termini.

Oltre a presentare la dichiarazione integrativa per l'anno 2020, vogliate indicarci tutti gli step necessari per sanare l'anno 2021.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



IVA

Lo status di esportatore abituale

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributarî



Con l'apertura dei termini, da ieri, 1° febbraio, per la presentazione della dichiarazione Iva 2023 per l'anno 2022, torna di attualità la **qualifica di esportatore abituale** del soggetto Iva.

Tale *status*, che permette **di acquistare e importare beni e servizi evitando l'assoggettamento ad imposta**, evita l'accumularsi di ingenti crediti Iva in capo ai soggetti che effettuano operazioni "a valle" non imponibili ma che a monte assolvono l'Iva su acquisti territorialmente rilevanti in Italia.

Ai sensi dell'[articolo 1, comma 1, lett. a\), D.L. 746/1983](#), per ottenere lo status di "*esportatore abituale*" è necessario aver effettuato nell'anno solare precedente (*plafond* fisso) o nei dodici mesi precedenti (*plafond* mobile) un **ammontare di esportazioni**, o di altre operazioni con l'estero rilevanti, **superiore al 10% del volume d'affari "rettificato"**.

Due sono, quindi, gli aspetti da considerare nella definizione di esportatore abituale, ossia:

- **l'ammontare delle operazioni "con l'estero"** effettuate e registrate nell'anno solare precedente (o nei dodici mesi precedenti), da indicare nel rigo VE30 del modello Iva (esportazioni, cessioni intracomunitarie, cessioni a San Marino e servizi internazionali);
- il **volume d'affari rettificato** dell'anno solare precedente (o dei dodici mesi precedenti).

In merito a tale ultimo aspetto, il **volume di affari Iva "rettificato"**, ai fini che qui interessa, è dato dall'ammontare delle operazioni imponibili, non imponibili, esenti (al netto delle cessioni di beni ammortizzabili materiali e di beni immateriali: diritti di brevetti industriali, di utilizzazione delle opere dell'ingegno, di concessioni e marchi di fabbrica) registrate nell'anno solare precedente (*plafond* fisso) o nei dodici mesi precedenti (*plafond* mobile), **escluse**:

- le **cessioni di beni in transito** o depositati nei luoghi soggetti a vigilanza doganale, che non si considerano territorialmente rilevanti nel territorio dello stato ([articolo 7-bis, comma 1, D.P.R. 633/1972](#));

- le operazioni di cui all'[articolo 21, comma 6- bis, D.P.R. 633/1972](#), ossia le **operazioni non soggette a Iva per carenza del presupposto territoriale** (di cui agli articoli da [7 a 7-septies D.P.R. 633/1972](#)), per le quali è stato espressamente previsto l'obbligo di emissione della fattura allorché si tratti di **cessioni di beni e prestazioni di servizi**;
- diverse da quelle esenti ([articolo 10, comma 1, n. da 1 a 4, e 9, P.R. 633/1972](#)), effettuate nei confronti di un **soggetto passivo** che è debitore dell'imposta **in un altro Stato membro dell'Unione europea**, che si considerano effettuate **fuori dell'Unione europea**.

Pertanto, solo nell'ipotesi in cui il **totale operazioni "con l'estero"** effettuate e registrate nell'anno solare precedente (o dei dodici mesi precedenti) **sia superiore al 10% del volume d'affari** rettificato dell'anno solare precedente (o dei dodici mesi precedenti), sarà possibile definire il soggetto passivo Iva un **"esportatore abituale"**.

Le operazioni da considerare ai fini dell'acquisizione dello *status* di "esportatore abituale" (e che andranno considerate anche ai fini della quantificazione del *plafond*) **sono solamente quelle registrate nell'anno solare** (o nei dodici mesi precedenti), ivi comprese **le fatture relative ad acconti per operazioni non ancora effettuate**: la L. 28/1997 ha previsto, infatti, un'importante **semplificazione** al riguardo, stabilendo che, anziché fare riferimento alle operazioni *"effettuate"* (dove l'effettuazione andava verificata sulla base della normativa doganale), occorre verificare le operazioni *"registrate"* ([circolare 145/E/1998](#)).

È necessario, quindi, che la fattura di vendita sia stata **registrata**, nei modi e nei termini previsti dalle disposizioni del **D.P.R. 633/1972**.

Con particolare riguardo alle **fatture differite** va precisato, invece, che queste rilevano con riferimento all'anno della consegna dei beni.

Ad esempio, una fattura differita emessa il 15 gennaio 2023 a fronte di una consegna dei beni effettuata nel mese di dicembre 2022, rileva come volume di affari nell'anno 2022 (anno di effettuazione dell'operazione).

In questo modo, il **plafond "coincide con le risultanze contabili e con i dati evidenziati in sede di dichiarazione annuale Iva"**.

IMPOSTE SUL REDDITO

Il contributo per l'allaccio a reti di teleriscaldamento alimentate con energia geotermica o biomassa

di **Silvio Rivetti**

OneDay Master

DISCIPLINA SUPERBONUS ALLA LUCE DEL DECRETO AIUTI-QUATER: NOVITÀ E ULTIMI CHIARIMENTI DELLE ENTRATE

[Scopri di più >](#)

Tra i regimi di favore tributario a favore della transizione energetica è da ricordare anche quello oggetto della [risposta all'interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 26 del 13.01.2023](#), previsto dall'[articolo 29 L. 388/2000](#) per **sviluppare l'impiego di energia geotermica e da biomasse**, attraverso un **contributo "una tantum"**, sotto forma di credito d'imposta, agli utenti che si **collegano a reti di teleriscaldamento alimentate da tali forme di energia**.

La norma prevede che il contributo, pari a euro 20,66 per ogni kW di potenza impegnata, venga trasferito all'utente finale sotto forma di **credito d'imposta**, favorendo il soggetto nei cui confronti è dovuto il costo di allaccio alla rete: e l'interpello in esame verte proprio sulla **corretta individuazione del soggetto a cui spetta l'agevolazione**.

Il quesito proviene dalla **società proprietaria di un immobile in via di costruzione**, da concedersi in locazione a un ospedale.

La proprietaria, effettuato l'investimento per allacciare l'immobile alla rete di teleriscaldamento, espone il dubbio per cui il contributo in oggetto, dovuto in forma di credito d'imposta, pare spettare per legge al solo **utente finale**: ovvero al **soggetto utilizzatore dell'impianto di riscaldamento e consumatore effettivo dell'energia ivi impiegata**.

Nel caso di specie, tale soggetto coinciderebbe con l'ospedale, conduttore dell'immobile: e **non con la società proprietaria, che pure ha sostenuto i costi di allaccio** e che ritiene di **aver diritto al contributo** in oggetto perché, secondo i criteri interpretativi elaborati dall'Agenzia delle Entrate in materia di crediti d'imposta derivanti dal superbonus, spettanti agli utenti che si collegano a reti di teleriscaldamento alimentate a biomasse (nei comuni montani di cui all'[articolo 119, comma 1, lettera b, D.L. 34/2020](#)), il beneficio deve riguardare i soggetti che **effettivamente sostengono le spese agevolate**, a prescindere dal fatto che questi ultimi non siano gli utenti e fruitori finali del servizio alimentato con l'energia da biomasse rinnovabili

(risposta alla consulenza giuridica 956/6/2021).

La soluzione prospettata dalla società istante è accolta dall'Agenzia delle Entrate nella risposta in esame, in forza di una serie di argomentazioni di significativa portata.

Il Fisco rileva innanzitutto come l'agevolazione "una tantum" in parola individui, quale presupposto oggettivo del contributo, **l'operazione di collegamento alla rete di teleriscaldamento**: e non il servizio di fornitura di energia rinnovabile, il cui consumo è invece agevolato ai sensi dell'[articolo 8, comma 10, lettera f, L. 448/1998](#) (con un apposito "contributo da consumo", in veste di credito d'imposta da traslarsi sul prezzo di cessione all'utente, calcolato in relazione ai chilowattora di calore fornito con le reti di teleriscaldamento a energia geotermica o biomassa).

Da tale impostazione viene che il contributo "una tantum" **competete al soggetto che sostiene gli oneri connessi al contratto di allaccio**.

Su tali oneri, è da precisare, verrà applicato lo sconto direttamente dal creditore, il quale vanterà il corrispondente credito d'imposta verso l'Erario, secondo il peculiare meccanismo di funzionamento dell'agevolazione, come chiarito dalla [circolare 95/E/2001](#) (per cui è il gestore della rete di teleriscaldamento ad anticipare il contributo spettante al soggetto che si collega alla rete, scomputandolo dal costo di allaccio; e a beneficiare così del corrispondente credito d'imposta, peraltro inutilizzabile in sede di compensazione ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#) per carenza di espressa indicazione di legge, ma comunque rimborsabile con la sua esposizione in dichiarazione).

Nella sua risposta favorevole, l'Agenzia delle Entrate sottolinea inoltre come la *ratio* dell'agevolazione sia quella di **sviluppare l'infrastruttura necessaria alla diffusione delle energie rinnovabili**: con la conferma della spettanza del beneficio, anche per questa via, al soggetto che sopporta gli oneri economici di carattere strutturale, afferenti ai costi di allaccio alla rete.

Questo argomento avvicina l'agevolazione in questione a quelle favorevoli i nuovi investimenti nell'ambito delle energie rinnovabili: e tale lettura appare coerente anche ai chiarimenti di cui alla citata circolare 95, per la quale il credito d'imposta è **rimborsabile al gestore della rete che lo ha anticipato** (concedendo il corrispondente sconto sui costi di allaccio), in quanto vero e proprio credito verso l'Erario, e non agevolazione a suo favore per oneri sostenuti: essendo invece il vero destinatario dell'agevolazione proprio il soggetto che ha sopportato effettivamente i costi strutturali.

La risposta risolve, in chiusura, anche un dubbio tecnico, dicendosi il contributo in parola spettante, laddove il sistema di teleriscaldamento fosse alimentato non solo da biomasse, in misura proporzionale alla quota di energia derivante da queste ultime. Con **onere** della relativa dimostrazione e computo, pare di potersi intendere, a cura del soggetto fruitore del beneficio: secondo le regole generali.

PATRIMONIO E TRUST

Pianificazione patrimoniale: come tutelare gli sportivi professionisti

di Angelo Ginex



Sono abbastanza note a tutti le vicende dei tanti **sportivi professionisti** che, inconsapevolmente, non hanno pianificato nel modo migliore per sé e per i propri familiari gli **aspetti patrimoniali, finanziari e successori** di quanto guadagnato in campo.

Basti pensare al contenzioso riguardante gli **eredi di Maradona** oppure ai casi di **Conte, El Shaarawy ed Evra**, i cui investimenti finanziari sono finiti nelle mani sbagliate.

Si tratta di sportivi che, dopo una lunga carriera calcistica, hanno realizzato **introiti più o meno grandi**; in tempi più recenti, poi, si assiste con sempre maggiore frequenza alla realizzazione di ingenti guadagni fin dai primissimi anni di attività.

In entrambe le ipotesi non c'è dubbio che **pianificare sin da subito il proprio futuro** e quello dei familiari più stretti è fondamentale, talvolta anche (ma non solo) al fine di poter gestire le rivendicazioni delle famiglie allargate.

In questo scenario diventa fondamentale rivolgersi a **professionisti qualificati**, come, ad esempio, ad un "family officer", in grado di comprendere le diverse dinamiche ed esigenze, nonché coordinare un team di professionisti specializzato nella **protezione, gestione e trasmissione di grandi patrimoni familiari**.

In particolare questi professionisti saranno in grado di **affiancare i familiari e l'agente sportivo dell'atleta** in modo da aiutarlo a prendere decisioni ponderate nella gestione del proprio patrimonio.

Tra gli **strumenti di pianificazione patrimoniale** a disposizione di tali professionisti, solo per citarne due, vi sono certamente il **trust** e l'**intestazione fiduciaria**.

Sono istituti diversi che presentano ciascuno **pro e contro**.

Ad esempio, il **trust** potrebbe essere scelto dagli sportivi (professionisti e non) al fine di soddisfare le **esigenze di pianificazione patrimoniale, di privacy** e anche di **passaggio generazionale**. Infatti nel **trust** è possibile conferire **denaro, titoli, immobili e quote societarie**, affinché vengano gestiti da un determinato soggetto (**trustee professionale**) nell'interesse dei **beneficiari** (che potrebbero essere figli e coniuge, ma non solo) nei limiti di quanto previsto nell'atto istitutivo.

Mediante l'istituto del **trust** e il conferimento dei beni si verifica un effettivo **spossessamento** in capo al **disponente**, il quale si separa quindi dalla **proprietà dei beni** e ne affida la gestione al trustee. In conseguenza di ciò, si ha una vera e propria **segregazione del patrimonio** con caratteristiche di **autonomia e riservatezza** rispetto alla persona dello sportivo.

Detto in altri termini, l'obiettivo dovrebbe essere quello di creare una **struttura professionale di giovane età**, che, da un lato, possa comprendere le **esigenze dello sportivo** e, dall'altro, si adoperi al fine di tutelarla e garantirla una **oculata pianificazione** del patrimonio in ambito familiare. Inoltre occorre precisare che, con l'istituzione del trust, è possibile nominare non solo un **amministratore** (preferibilmente, un **trustee professionale**), ma anche un **guardiano** (cioè, un soggetto che vigili sul trust e dia anche **indicazioni**).

Al fine di scongiurare i rischi paventati in apertura del presente contributo, è dunque essenziale che ci si affidi a professionisti qualificati, come **family officer certificati** ai sensi della [L. 4/2013](#), **trustee professionali e indipendenti**, ecc.

Passando alla **intestazione fiduciaria di beni**, è d'uopo sottolineare innanzitutto che il **negozio fiduciario**, utilizzato dalle società fiduciarie nei rapporti con i fiducianti, ricalca lo schema contrattuale del **mandato**.

Ciò significa che i soggetti **fiducianti** rimangono i **proprietari dei beni intestati**, mentre le **società fiduciarie** operano quale soggetto affidatario dei beni, secondo il modello della fiduciarie germanistica.

Inoltre, nella specie, i beni oggetto di intestazione fiduciaria possono essere **partecipazioni sociali, denaro** presso intermediari autorizzati, **valori mobiliari** e, in alcuni casi, **opere d'arte o beni mobili identificati**.

La peculiarità del negozio fiduciario è rappresentata dal **regime di riservatezza** che riesce a garantire al soggetto **fiduciante**, dal momento che la società fiduciaria agisce **in nome proprio ma per conto altrui**, e quindi non spende il nome del fiduciante nei rapporti con i soggetti terzi (va precisato che vi sono **deroghe** al principio di riservatezza **in favore di soggetti pubblici** che possono chiedere ed ottenere notizie sui fiducianti).

In definitiva, quindi, appare evidente come **trust e intestazione fiduciaria** rappresentino

strumenti giuridici molto **diversi tra loro** e finalizzati a obiettivi diversi.

Da un lato, l'**intestazione fiduciaria di beni** consente di gestire bene il **“presente”** dello sportivo e ha il vantaggio di assicurare la **riservatezza** che questi possa desiderare; dall'altro lato, il **trust** rappresenta uno strumento utile allo sportivo che intende **pianificare il proprio “futuro” nel medio-lungo periodo** e vi siano dei beneficiari designati.

PENALE TRIBUTARIO

Il tentativo nelle frodi Iva transfrontaliere

di Luigi Ferrajoli



La recentissima novella di cui al **D.Lgs. 156/2022** ha apportato un'importante modifica all'[articolo 6 D.Lgs. 74/2000](#).

Nella precedente formulazione, la norma escludeva la **punibilità**, a titolo di **tentativo**, degli illeciti penali di cui agli [articoli 2, 3 e 4](#) del medesimo decreto (*"I delitti previsti dagli articoli 2, 3 e 4 non sono comunque punibili a titolo di tentativo"*).

In sostanza, per i reati di **dichiarazione fraudolenta** e di **dichiarazione infedele** era preclusa l'applicazione della disciplina disposta, in via generale, dall'[articolo 56 c.p.](#) in ordine al tentativo, secondo cui chi compie atti idonei, diretti in modo non equivoco a commettere un delitto, **risponde di delitto tentato** se l'azione non si compie o l'evento non si verifica.

Ora, l'[articolo 4, comma 1, lettera a\), D.Lgs. 156/2022](#) ha eliminato il termine "**comunque**" e ha aggiunto la locuzione "*salvo quanto previsto al **comma 1-bis***" per cui, nella struttura attuale della norma, "*quando la **condotta** è posta in essere al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto nell'ambito di **sistemi fraudolenti transfrontalieri**, connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea, dai quali consegua o possa conseguire un **danno complessivo pari o superiore a euro 10.000.000**, il delitto previsto dall'**articolo 4** è **punibile a titolo di tentativo**. Fuori dei casi di concorso nel delitto di cui all'articolo 8, i delitti previsti dagli **articoli 2 e 3** sono punibili a titolo di tentativo, quando ricorrono le medesime condizioni di cui al primo periodo*".

L'**originario comma 1 bis** della fattispecie penale in esame, introdotto dall'[articolo 2, comma 1, D.Lgs. 75/2020](#), prevedeva invece che "*salvo che il fatto integri il reato previsto dall'articolo 8, la disposizione di cui al comma 1 non si applica quando gli atti diretti a commettere i delitti di cui agli articoli 2, 3 e 4 sono compiuti anche nel territorio di altro Stato membro dell'Unione europea, al fine di evadere l'imposta sul valore aggiunto per un valore complessivo non inferiore a dieci milioni di euro*".

In pratica, il "vecchio" articolo 6 riconosceva la punibilità della condotta a titolo di tentativo

nel caso in cui i reati di cui agli [articoli 2, 3 e 4](#) fossero compiuti in uno Stato membro UE, in presenza dell'elemento soggettivo del dolo specifico di evadere le imposte e con una soglia di rilevanza penale non inferiore a dieci milioni di euro.

Nell'attuale previsione, il Legislatore ha voluto ampliare e precisare la portata della norma, facendo specifico riferimento alla fattispecie di dichiarazione infedele di cui all'articolo 4 e introducendo espressamente la locuzione **"sistemi fraudolenti transfrontalieri connessi al territorio di almeno un altro Stato membro dell'Unione europea"**, nonché il concetto di "danno" complessivo, mantenendo la soglia di rilevanza penale nell'ambito dei dieci milioni di euro precedentemente adottata.

La punibilità del comportamento a titolo di tentativo è stata prevista anche in relazione al delitto di dichiarazione fraudolenta, di cui agli [articoli 2, 3](#), fuori dei casi di concorso con l'articolo 8 e ricorrendo le medesime condizioni indicate dal primo periodo della fattispecie *de qua*.

In pratica, alla semplice previsione a che il comportamento fosse realizzato "anche nel territorio di altro Stato membro della UE", oggi si assiste ad un espresso riferimento a **sistemi di frode** che coinvolgano **almeno un altro Stato dell'Unione europea**.

Ciò rappresenta, evidentemente, una scelta legislativa volta ad allargare la struttura della fattispecie nell'ottica di **meglio tutelare gli interessi dell'Unione Europea**, in presenza di una sempre più diffusa problematica di emersione di fenomeni criminosi collegata all'abolizione delle frontiere doganali avvenuta nel 1993 e alla sempre più frequente mancata riscossione dell'Iva a seguito di condotte di marcata matrice fraudolenta.

In particolare, la **Direttiva (UE) del Parlamento Europeo e del Consiglio n. 1371/2017** relativa alla lotta contro la frode che lede gli interessi finanziari dell'Unione mediante il diritto penale (c.d. "**Direttiva PIF**"), all'**articolo 3, comma 2, lett. d)**, ha specificato che, in relazione all'Iva, per "**frode**" si intende **l'azione od omissione commessa in sistemi fraudolenti transfrontalieri con utilizzo o presentazione di dichiarazioni o documenti falsi, inesatti o incompleti**, cui consegua una diminuzione delle risorse del bilancio dell'Unione, **mancata comunicazione** di un'informazione in violazione di un obbligo specifico, con presentazione di **dichiarazioni inesatte** per dissimulare, in maniera fraudolenta, **il mancato pagamento o la costituzione illecita** di diritti a rimborsi di tale imposta.