



NEWS

Euroconference

Edizione di lunedì 13 Novembre 2023

CASI OPERATIVI

Correzione delle fatture per ecobonus e anno di imputazione dei lavori

di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Il versamento del bollo sulle fatture elettroniche entro il 30 novembre

di Clara Pollet, Simone Dimitri

IVA

Iva in importazione ed uso dei depositi

di Roberto Curcu

LA LENTE SULLA RIFORMA

Torna la tassazione proporzionale per i soggetti Irpef

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

DIRITTO SOCIETARIO

Legittime le “clausole di sostenibilità” negli statuti delle società lucrative

di Fabio Landuzzi

CASI OPERATIVI

Correzione delle fatture per ecobonus e anno di imputazione dei lavori

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Per un intervento per il quale si intende fruire del c.d. super ecobonus 110% su un condominio minimo (composto da 2 unità abitative di proprietà di due diversi soggetti, viene nominato un condomino incaricato.

I lavori trainanti su parti comuni e trainati su parti private vengono terminati nel 2022 e la fine lavori presentata risale al 30 dicembre 2022.

Viene emessa fattura dall'impresa esecutrice dell'intera opera, in data 22 dicembre 2022, comprensiva di tutti i costi dei professionisti, con applicazione dello sconto in fattura.

La fattura ovviamente risulta emessa non correttamente in quanto doveva essere emessa in 3 esemplari, una intestata al condomino incaricato per l'intervento trainante su parti comuni, le altre 2 intestate ai singoli proprietari per le opere trainate eseguite nelle singole abitazioni.

Il termotecnico non si accorge di questo "errore" e invia all'ENEA l'asseverazione.

Nel 2023 arrivata la documentazione per la predisposizione delle comunicazioni in Agenzia delle entrate e l'apposizione visto conformità e ci si accorge dell'errore attivandosi nel seguente modo:

- emissione di una nota di credito, datata sempre 22 dicembre 2022, a storno fattura originaria del 22 dicembre 2022 per errata emissione fattura, e pagamento ravvedimento per tardivo invio nota credito oltre 12 giorni
- emissione di 3 fatture, sempre datate 22 dicembre 2022, ai soggetti corretti, il cui totale corrisponde al totale della prima fattura originaria errata emessa, con pagamento di ravvedimento per tardivo invio nota credito oltre 12 giorni.

– ripresentazione a ENEA

Viene riefettuata tutta la procedura come spesa 2022 e inviate all'Agenzia delle entrate 10 comunicazioni dei singoli interventi (parti comuni e parti private).

L'Agenzia delle entrate blocca la comunicazione relativa all'intervento trainante e n. 3 comunicazioni relative all'intervento trainato, ritenendo che l'annualità di riferimento dell'intera opera non è il 2022 ma il 2023, anno in cui vengono elaborate le nuove fatture.

È corretta l'interpretazione dell'ufficio?

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



FiscoPratico

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Il versamento del bollo sulle fatture elettroniche entro il 30 novembre

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Seminario di specializzazione

Minimi e forfettari: la nuova fatturazione e i nuovi scontrini elettronici

Scopri di più

Il **30.11.2023** scade il termine di versamento dell'imposta di bollo relativa alle fatture elettroniche emesse e ricevute dall'Agenzia delle entrate **nel terzo trimestre 2023**. Si fa riferimento alle fatture che presentano **data di ricezione allo Sdl** tra l'1.7.2023 ed il 30.9.2023.

Ai fini dell'individuazione del trimestre di riferimento, per le fatture elettroniche emesse **nei confronti di privati** (operatori Iva e consumatori finali) vengono considerate quelle in cui la data di consegna, contenuta nella **ricevuta di consegna** rilasciata al termine dell'elaborazione o la **data di messa a disposizione** (contenuta nella ricevuta di impossibilità di recapito) sono precedenti al 30.9.2023.

Per le fatture **emesse verso la PA**, oltre alla **ricevuta di consegna**, si fa riferimento anche alle fatture in **decorrenza termini** (per cui la PA non ha notificato né l'accettazione né il rifiuto) e le **fatture non consegnate**, per le quali la data di messa a disposizione, contenuta nella "**ricevuta di impossibilità di recapito**", sono precedenti al 30.9.2023.

Nell'area riservata del portale "Fatture e corrispettivi", Consultazione, Fatture elettroniche ed altri dati Iva, Pagamento imposta di bollo, sono presenti **due elenchi**. Le fatture assoggettate ad imposta di bollo su indicazione del cedente sono riportate **nell'elenco A (non modificabile)**. L'**elenco B** (modificabile) è alimentato dalle **fatture per le quali**, la somma degli importi delle operazioni presenti risulta maggiore di 77,47 euro, **non è presente la codifica per il non assoggettamento ad imposta di bollo** (ad esempio NB2, se si tratta di un documento emesso da un soggetto appartenente al terzo settore) ed il campo Natura è valorizzato **con uno dei codici**:

- **N2.1 e N2.2** (operazioni non soggette a Iva per mancanza del requisito territoriale di cui agli articoli da [7](#) a [7-septies D.P.R. 633/1972](#) o altri casi);
- **N3.5 e N3.6** (operazioni non imponibili Iva in base a dichiarazione di intento di cui all'[articolo 8, primo comma, lett. c\), D.P.R. 633/1972](#), ed altre operazioni che non formano il plafond come le cessioni di beni destinati ad essere introdotti nei depositi Iva di cui all'[articolo 50-bis, quarto comma, lett. c\), D.L. 331/1993](#));
- **N4** (operazioni esenti Iva).

Vengono esclusi i documenti elettronici emessi, utilizzando il tracciato della fattura elettronica ordinaria, per la comunicazione dei dati delle **operazioni transfrontaliere verso operatori stranieri**, che riportano nel tag codice destinatario il valore “XXXXXXX”, in quanto l'imposta di bollo potrebbe essere stata applicata sulla copia cartacea della fattura.

La messa a disposizione degli elenchi A e B, relativa al **terzo trimestre 2023**, è avvenuta il 15.10.2023, mentre fino al 31.10.2023 era possibile modificare l'elenco B. L'importo dovuto viene visualizzato il 15.11.2023, mentre il termine del versamento è fissato alla **fine del mese di novembre**.

Entro lo stesso termine del 30.11.2023 scade il versamento, se non è stato già effettuato, dell'imposta di bollo relativa ai **primi due trimestri del 2023** che poteva essere prorogato se di importo complessivamente **inferiore a 5.000 euro**. In tal caso occorre prestare attenzione ai **codici tributo da utilizzare** per il versamento di quanto dovuto per i trimestri il cui versamento è slittato al 30.9.2023 o al 30.11.2023: i codici da utilizzare sono il 2521 e/o 2522, ossia quelli relativi ai trimestri per i quali l'imposta di bollo è dovuta.

Pertanto, se non è stata versata l'imposta di bollo del primo trimestre di 100 euro e quella del secondo trimestre di 50 euro, entro il 30.11.2023 occorre versare nel modello F24 l'imposta di bollo distinguendo i due periodi.

SEZIONE ERARIO						
	codice tributo	rateazione/regione/prov./mese rif.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati	
IMPOSTE DIRETTE – IVA RITENUTE ALLA FONTE ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI	2521		2023	100,00		
	2522		2023	50,00		
codice ufficio	codice atto					
			TOTALE A	150,00	B	SALDO (A-B)

Nel caso di **ritardo** rispetto alla scadenza prevista, la **procedura web** calcola e consente il pagamento della **sanzione e degli interessi previsti per il ravvedimento operoso**.

In alternativa, il contribuente può versare l'importo dovuto **tramite modello F24**, da presentarsi in modalità telematica. I codici tributo da utilizzare sono i seguenti:

- 2521 – Imposta di bollo sulle fatture elettroniche – primo trimestre
- 2522 – Imposta di bollo sulle fatture elettroniche – secondo trimestre
- **2523 – Imposta di bollo sulle fatture elettroniche – terzo trimestre**
- 2525 – Imposta di bollo sulle fatture elettroniche – sanzioni



- 2526 – Imposta di bollo sulle fatture elettroniche – interessi.

Nel caso di versamento dell'imposta di bollo **omesso o carente** rispetto all'importo dovuto o tardivo rispetto alla scadenza, l'Agenzia delle entrate trasmette al contribuente una **comunicazione telematica** all'indirizzo di posta elettronica certificata presente nell'elenco INI-PEC (Indice nazionale degli indirizzi di pec), nella quale indica l'importo dovuto per l'imposta di bollo, la sanzione prevista dall'[articolo 13, primo comma, D.Lgs. 471/1997](#), ridotta a un terzo e gli interessi. **Entro trenta giorni** dal ricevimento della comunicazione, il contribuente o il suo intermediario possono fornire **chiarimenti in merito ai versamenti**.

Il termine di versamento dell'ultimo trimestre 2023, infine, è fissato al 28.2.2024 con utilizzo in F24 del codice tributo 2524 – Imposta di bollo sulle fatture elettroniche – quarto trimestre.

IVA***Iva in importazione ed uso dei depositi***di **Roberto Curcu**

Master di specializzazione

Laboratorio professionale Iva 2023

Scopri di più

Recentemente, la Giurisprudenza di legittimità (sentenza n. 25891/2023), con riferimento all'assoggettamento ad Iva di **merce non ancora "sdoganata"**, ha enunciato il seguente principio di diritto: *"In tema di IVA su merce importata, l'obbligo di applicazione dell'imposta, con conseguente diritto alla detrazione degli aventi causa dal primo cessionario, sorge solo al momento della giuridica immissione della merce nel territorio dello Stato attraverso **la procedura di sdoganamento**, comportante l'accettazione dall'autorità doganale (che proprio in ragione di ciò procede ad accertare, liquidare e riscuotere l'IVA) della dichiarazione all'importazione (...)".*

Dalla lettura della sentenza non si capisce bene cosa sia successo, forse a causa anche delle imprecisioni terminologiche utilizzate; sta di fatto, che la Corte fonda la sua sentenza sugli [articoli 7](#) (territorialità), [19](#) (detrazione) e **50-bis** (depositi Iva), D.P.R. 633/1972, statuendo che **è fuori dal campo di applicazione dell'Iva la cessione di merce non ancora "sdoganata"**. Cogliamo l'occasione, quindi, per chiarire alcuni aspetti di queste norme.

L'[articolo 7-bis, D.P.R. 633/1972](#) (ex [articolo 7](#) nella versione in vigore all'atto della contestazione), prevede che si considerano territorialmente rilevanti in Italia le cessioni di beni che hanno ad oggetto **beni mobili nazionali, comunitari, o vincolati al regime della temporanea importazione**, esistenti nel territorio dello Stato.

Affinché, quindi, una cessione di beni sia **considerata territorialmente rilevante in Italia**, deve soddisfare congiuntamente due requisiti:

- i beni devono essere **fisicamente presenti in Italia**;
- i beni devono essere *"nazionali, comunitari, o vincolati al regime della temporanea importazione"*.

A contrario, **non si considera territorialmente rilevante in Italia, la cessione di "beni allo stato estero"**, esistenti in Italia (es. beni in transito) **o che si trovano in luoghi soggetti a vigilanza doganale, quali i depositi doganali, le zone franche, e i luoghi franchi**. Per tali cessioni – che, come detto, sono non soggette per mancanza del requisito della territorialità – è previsto comunque **l'obbligo di fatturazione**.

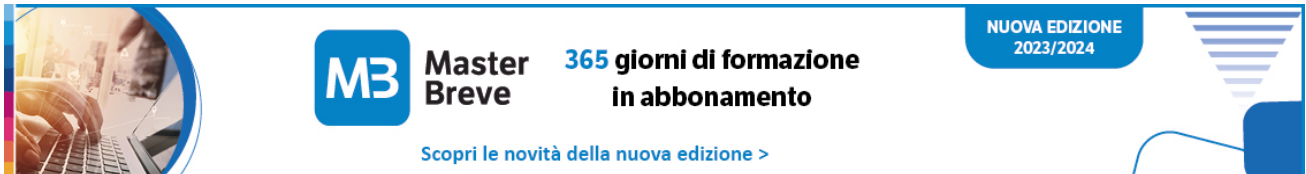
Con il **deposito doganale**, ad esempio, **la merce è fisicamente presente in Italia, ma è ancora allo Stato estero**, e, quindi, deve ancora essere **immessa in libera pratica**; tale concetto, definito dal Trattato UE, fa riferimento a merci provenienti da Paesi terzi per le quali siano state *adempite le formalità di importazione e riscossi i dazi doganali e le tasse ad effetto equivalente*. La merce viene introdotta nel **deposito doganale**, ad esempio, quando ancora non si sa se la sua destinazione finale sarà l'Unione Europea o qualche Paese terzo; ad esempio, se si **acquista merce dalla Cina**, e la stessa potrebbe essere venduta in Svizzera, **non ha senso introdurre la merce in libera pratica in Italia** (pagando il dazio comunitario), **per poi cederla in Svizzera** (dove il cliente svizzero potrebbe pagare il dazio elvetico). In questo caso, ha senso **utilizzare il regime del deposito doganale**. Qualora, invece, la merce nel deposito doganale **fosse ceduta tra italiani**, l'operazione sarebbe **non soggetta ad Iva, ai sensi dell'[articolo 7-bis, D.P.R. 633/1972](#)**; l'Iva italiana verrebbe, infatti, assolta dall'acquirente solo nell'eventuale caso di importazione definitiva in Italia.

La merce immessa in libera pratica e, quindi, con pagamento del dazio, **potrebbe entrare nel territorio italiano senza pagamento di Iva**; si dice che esiste una immissione in libera pratica senza importazione quando la merce è destinata a proseguire per altro Stato membro (il cosiddetto "Regime 42"), o quando la stessa è immessa in un **deposito Iva**.

La differenza sostanziale tra il deposito doganale ed il deposito Iva è che **nel primo vi è custodita merce che non è in libera pratica** (non è ancora stato pagato il dazio), mentre nel secondo **vi è custodita merce che è già in libera pratica**, in quanto il dazio è stato assolto. Con l'immissione in libera pratica, con conseguente introduzione della merce in un deposito Iva, **viene pagato il dazio, ma non l'Iva**, la quale verrà eventualmente assolta quando la merce – "uscita" dal deposito IVA, verrà introdotta in Italia.

Le cessioni di beni – che sono custoditi all'interno dei depositi Iva – **sono**, quindi, **territorialmente rilevanti in Italia, ma beneficiano a determinate condizioni della non imponibilità Iva prevista dall'[articolo 50-bis, D.L. 331/93](#)**. Ad esempio, se la merce dal deposito Iva fosse ceduta in un altro Paese UE, di fatto non ci sarebbe mai un "pagamento" dell'Iva italiana.

Questi istituti, che consentono di differire, ridurre o non pagare il dazio, e di differire o addirittura annullare il pagamento dell'Iva, possono essere utilizzati con **molta efficacia nelle operazioni a catena**, o dai **cosiddetti "trader"** che acquistano merce da Stati ExtraUE per cederla nel vecchio continente.

LA LENTE SULLA RIFORMA***Torna la tassazione proporzionale per i soggetti Irpef***di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

M3 Master Breve **365 giorni di formazione**
in abbonamento

NUOVA EDIZIONE 2023/2024

Scopri le novità della nuova edizione >

L'[articolo 5, L. 111/2023](#) (c.d. legge delega per la riforma del sistema fiscale), ripropone la **tassazione proporzionale per i redditi d'impresa** prodotti da soggetti Irpef in **regime di contabilità ordinaria**. Pertanto, il Legislatore delegato dovrà inserire, nel nostro ordinamento, la possibilità per le **imprese individuali e le società di persone commerciali** di **optare per lo stesso regime** di tassazione oggi in essere per i soggetti Ires, ossia **con aliquota del 24%**.

Attualmente, le imprese individuali e le società di persone determinano il proprio reddito d'impresa e sottopongono lo stesso alla **tassazione progressiva Irpef** (imputandolo ai soci nel caso delle società personali o facendolo concorrere alla formazione del reddito complessivo per le imprese individuali), ma **non assumono immediata rilevanza i prelievi del titolare** o dei soci eseguiti nel corso del periodo d'imposta.

Con la riforma fiscale, ferma restando la tassazione tradizionale, si prova a riproporre l'analogo regime (che la legge di bilancio del 2017 tentò di introdurre con l'[articolo 55-bis Tuir](#)) e abrogato, prima di vedere la luce, con la legge di bilancio del 2019.

Come si legge nella relazione illustrativa alla legge delega, la possibilità di **applicare la tassazione proporzionale** ha lo scopo "*uniformare il trattamento fiscale delle imprese individuali e delle società di persone con quello riservato alle società di capitali*".

In altre parole, si vorrebbe rendere **neutra, ai fini fiscali, la scelta del soggetto con cui intraprendere un'attività d'impresa**, consentendo la medesima tassazione delle attività d'impresa svolte da imprese individuali, società di persone e società di capitali.

Pertanto, le imprese individuali e le società di persone in regime di contabilità ordinaria **potranno optare per l'applicazione di un'imposta proporzionale del 24% sul reddito d'impresa**, evitando l'imputazione per trasparenza ai soci della quota di reddito, che **rimarrebbe esclusa dalla formazione del reddito complessivo**.

A fare da contraltare è previsto che **assumono rilievo**, ai fini della partecipazione del reddito

complessivo, **l'utile prelevato dall'imprenditore individuale** o distribuito ai soci *“fino a concorrenza delle somme assoggettate alla predetta imposta proporzionale”*, così come stabilito dall'[articolo 5, comma 1, lett. g\), L. 111/2023](#). Pertanto, all'atto della **percezione da parte dell'imprenditore** o del socio l'utile è soggetto ad **imposta progressiva Irpef**, scomputando dalla stessa **l'imposta proporzionale in precedenza pagata dal soggetto passivo** (impresa o società di persone).

Sarà compito dei decreti delegati attuativi **stabilire le modalità ed i termini di esercizio e durata dell'opzione**, così come la **possibilità di rinnovo** della stessa.

Altra importante questione da disciplinare riguarda **il regime di gestione delle perdite**, sia per quelle maturate in esercizi antecedenti all'efficacia dell'opzione, sia per quelle maturate in costanza di applicazione dell'imposta proporzionale.

Inoltre, laddove l'intenzione del legislatore è di rendere effettivamente neutra ai fini fiscali la scelta del soggetto con cui svolgere l'attività d'impresa, si deve coordinare la previsione in questione con l'[articolo 6, comma 1, lett. a\), L. 111/2023](#), che prevede la **riduzione dell'aliquota Ires qualora gli utili siano reinvestiti in investimenti qualificati ed in nuove assunzioni**.

Tale possibilità dovrebbe essere **concessa anche alle imprese individuali** ed alle società di persone per i periodi d'imposta in cui **hanno applicato la tassazione proporzionale**.

Come anticipato, **sono esclusi** dalla possibilità di applicare la tassazione proporzionale **le imprese e le società di persone in regime di contabilità semplificata**, per le quali resta ferma:

- la **determinazione del reddito con il principio “improntato” alla cassa** e;
- la **confluenza del reddito d'impresa nel reddito complessivo dell'imprenditore individuale** o dei soci, ai quali **è stato imputato il reddito per trasparenza**.

Legittime le “clausole di sostenibilità” negli statuti delle società lucrative

di **Fabio Landuzzi**

Convegno di aggiornamento

Limitazioni di responsabilità e tutela del patrimonio

Scopri di più

Il **Consiglio Notarile delle Tre Venezie** ha recentemente pubblicato nuovi **Orientamenti in materia societaria** dedicando una intera sezione – precisamente, ben 6 Massime rubricate **dalla A.B.1 alla A.B.6** – al tema delle **clausole di sostenibilità** inserite negli statuti di società di capitali.

Nella prima di queste Massime – la **A.B.1**, che ha in comune con quelle successive la **“motivazione”** – si precisa come nel nostro ordinamento non vi siano disposizioni (o principi di diritto) che impongano agli amministratori di società lucrative di perseguire l’oggetto sociale avendo riguardo al solo interesse dei soci volto alla **massimizzazione dei profitti**. Costituisce, altresì, **principio di rango costituzionale**, quello secondo cui **l’esercizio di attività economiche** non può avvenire in contrasto con l’utilità sociale o in modo da recare danno alla **salute**, all’**ambiente**, alla **sicurezza**, alla **libertà**, alla **dignità umana**.

La Massima in commento deduce, perciò, da tale quadro normativo, la **legittimità** delle **clausole inserite in statuti di società di capitali** che fissino delle specifiche **regole etiche e/o di sostenibilità** da osservare nella gestione della società, anche ove queste potrebbero cozzare con la massimizzazione dei profitti.

Si tratta di clausole che **vanno viste come integrative** del modo con cui il **fine di lucro** della società viene perseguito, e **nient’affatto come aggiuntive** di un fine di utilità sociale che sarebbe estraneo al contratto sociale.

In altri e più semplici termini, non si tratta di limitare o deprimere il fine di lucro o il profitto, ma di **fissare regole** che guardino a **come, e a beneficio di chi, il profitto** derivante dal perseguimento dell’oggetto sociale **viene realizzato**.

L’orientamento in commento aggrega sotto la definizione di **“clausole di sostenibilità”** quelle clausole statutarie che esprimono **ideali collettivi, valori sociali e principi etici**; ad esempio:

- la **cura dell’ambiente**;

- la cura e il **benessere dei dipendenti** e della collettività;
- la salvaguardia di valori o principi etici, ecc.

Si tratta di clausole che sono volte a operare **sul piano di come l'oggetto sociale e lo scopo di lucro dovrebbero essere perseguiti**, dando così delle **linee di condotta** agli amministratori.

Viene osservato come si tratti di clausole che si pongono su di un livello diverso da quelle, già conosciute, di c.d. "**etero destinazione degli utili**" come si ha nel caso di clausole statutarie che impongano all'assemblea di destinare una parte degli utili netti annuali a scopi benefici.

Le clausole di sostenibilità assurgono un ruolo diverso, perché sono dirette a **informare i criteri di conduzione dell'impresa**, ossia come viene svolta l'attività cercando così di **coniugare lo scopo di lucro** – a cui sono propriamente orientati i soci – con gli interessi degli stakeholders più in generale; si usa dire che queste clausole **integrano il progresso sociale nel processo di sviluppo economico** dell'impresa.

Ebbene, il Notariato del Triveneto licenzia la **legittimità di queste clausole**, anche quando la società non adotti la qualifica di **società benefit**. In questo modo, si giunge a concludere che il perseguimento di finalità di beneficio comune è consentito a qualsiasi società lucrativa, pur incontrando **un doppio limite** nelle **società azionarie**:

1. non deve venire meno lo **scopo lucrativo** della società;
2. deve essere rispettato il **principio dell'esclusività della funzione gestoria riservata all'organo amministrativo** nella società.

Ad esempio, **non si ritengono ammissibili clausole** che vadano a costituire l'oggetto sociale dell'impresa, inserendo **attività non economiche**. Sono **legittime**, invece, **clausole** che operano sul piano della **perimetrazione dell'attività economica** che costituisce l'oggetto sociale, intesa come la modalità di conseguimento dell'oggetto sociale, come:

- **principi etici** che devono informare l'operato dell'organo amministrativo;
- **linee di condotta** a cui l'organo amministrativo deve attenersi;
- la **preclusione nel compiere determinate strategie o categorie di operazioni**.

Non si può, tuttavia, trattare di clausole che impongano agli amministratori l'esecuzione di determinati atti di gestione. Mentre può essere il caso della previsione di **requisiti di carattere etico** per l'assunzione delle **partecipazioni sociali**.

Per quanto concerne, infine, la **destinazione di utili a finalità di sostenibilità**, la **Massima A.B.2**, riporta che è da ritenersi legittima la clausola che preveda la **destinazione parziale di utili** alla cura di interessi correlati alla natura dell'attività di impresa, a condizione che:

- la finalità ideale **non pregiudichi lo scopo lucrativo** dell'impresa;
- la destinazione e il relativo importo **non siano predeterminati**.



L'effettiva destinazione e l'importo saranno quindi determinati dall'organo amministrativo sulla base degli utili risultanti dal bilancio, nel rispetto del **limite massimo fissato ex ante** nella clausola statutaria, **oppure previa autorizzazione dell'assemblea**, se richiesta dalla medesima clausola statutaria.