



Edizione di venerdì 15 Dicembre 2023

CASI OPERATIVI

Deducibilità canoni leasing immobiliare

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Scadenza acconto Iva 2023: modalità, esonero e sanzioni

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

LA LENTE SULLA RIFORMA

Verso un Catasto dei terreni digitalizzato

di **Luigi Scappini**

CONTENZIOSO

L'obbligo per l'A.F. di acquisire d'ufficio i documenti sui versamenti

di **Luigi Ferrajoli**

IVA

Forfetari con fattura elettronica ed Iva, già dal 2023, nel caso di sfioramento dei 100.000 euro

di **Francesco Zuech**

CASI OPERATIVI

Deducibilità canoni leasing immobiliaredi **Euroconference Centro Studi Tributari**

Una società di persone (Sas) che svolge l'attività di compravendita, amministrazione e locazione di immobili, ha stipulato come parte utilizzatrice un contratto di leasing per 2 unità immobiliari nell'esercizio 2018.

Il leasing in oggetto ha una durata contrattuale pari a 8 anni (dal 1° novembre 2018 al 30 ottobre 2026).

La società ha versato il maxicanone alla stipula e successivamente le rate trimestrali contrattualmente previsti.

In sede di compilazione delle dichiarazioni dei redditi per gli esercizi dal 2018 al 2022 si effettuavano 2 variazioni in aumento:

- una per la parte dei costi di leasing riguardante il terreno sottostante;
- una al fine di spalmare i costi sulla durata minima fiscale, pari a 12 anni.

La società intende accordare un riscatto anticipato, da effettuare in data 1 dicembre 2023.

Si chiede un chiarimento in merito al corretto trattamento civilistico e fiscale del riscatto anticipato, con particolare attenzione all'aspetto delle variazioni in diminuzione effettuate negli esercizi dal 2018 al 2022.

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

**FiscoPratico**

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Scadenza acconto Iva 2023: modalità, esonero e sanzioni

di Euroconference Centro Studi Tributari

OneDay Master

Base imponibile, aliquote, soggetti passivi, detrazione e dichiarazione

Scopri di più

Normativa di riferimento[Articolo 6 L. 405/1990;](#)[Articolo 1, D.P.R. 100/1998,](#)[Articolo 74, comma 4, D.P.R. 633/1972;](#)[Articolo 7 D.P.R. 542/1999;](#)

Articolo 1, comma 471, L. 311/2004;

[Articolo 36 D.P.R. 633/1972;](#)[Articolo 13 D.Lgs. 471/1997;](#)[Articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#)**Documenti di Prassi**[Risoluzione n. 16/E/2008;](#)[Circolare n. 54/E/2005;](#)

Circolare n. 40/E/1993;

[Risposta interpello 350/2019;](#)

[Risposta interpello 859/2021](#)

Giurisprudenza

Cassazione n. 4145/2014.

Premessa

Entro il prossimo 27.12.2023, i soggetti passivi devono versare un acconto dell'Iva relativo all'ultima frazione dell'anno (mese o trimestre), a meno che siano esentati in base a specifiche condizioni.

Soggetti interessati

Salvo le diverse ipotesi di esonero di cui infra, sono tenuti al versamento dell'anticipo Iva ([articolo 6, L. 405/1990](#)), i soggetti passivi che effettuano le liquidazioni e i versamenti dell'imposta sul valore aggiunto:

- su base mensile ([articolo 1, D.P.R. 100/1998](#));
- su base trimestrale "per natura", indipendentemente dal volume d'affari realizzato nell'anno precedente ([articolo 74, comma 4, D.P.R. 633/1972](#));
- su base "trimestrale per opzione" ([articolo 7, D.P.R. 542/1999](#)).
-

Esoneri

L'obbligo di versare l'anticipo Iva non ricorre per i soli soggetti passivi Iva che, nel periodo d'imposta corrente (2023):

- devono versare un acconto inferiore a 103,29 euro;
- hanno cessato l'attività e non liquidano alcuna imposta per il mese di dicembre (se "mensili") oppure per l'ultimo trimestre (se "trimestrali");
- operano in regime di esonero ex [articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972](#) (es. i produttori agricoli);
- esercitano attività di intrattenimento in regime speciale ([articolo 74, comma 6, D.P.R. 633/1972](#));
- applicano il regime forfetario ex L. 398/1991 (es. le società e le associazioni sportive dilettantistiche e le associazioni in genere);

- applicano il regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile ([articolo 27, comma 1 - 2, D.L. 98/2011](#)) o per gli autonomi ([articolo 1, comma 54 - 89, L. 190/2014](#));
- hanno effettuato soltanto operazioni non imponibili o esenti Iva;
- hanno effettuato esclusivamente operazioni attive applicando lo "split payment".

Ulteriori ipotesi di esonero

Tenuto conto dei diversi metodi di determinazione dell'acconto Iva previsti (storico, previsionale e analitico), non devono versare alcunché i soggetti passivi che:

- hanno iniziato l'attività nel corso del 2023, compreso il Gruppo Iva per il primo anno di adesione all'opzione ([risposta ad interpello n. 859/2021](#));
- hanno evidenziato un credito Iva nella liquidazione di dicembre 2022 (se "mensili") o dell'ultimo trimestre 2022 (se "trimestrali per natura"), ovvero nella dichiarazione annuale Iva relativa al 2022 (se "trimestrali per opzione");
- prevedono di realizzare una eccedenza detraibile nella liquidazione di dicembre 2023 (se "mensili") o dell'ultimo trimestre 2023 (se "trimestrali per natura"), ovvero nella dichiarazione annuale Iva relativa al 2023 (se "trimestrali per opzione").

Metodi di determinazione dell'acconto

Esistono tre metodi di determinazione dell'acconto Iva:

- il metodo storico ([articolo 6, comma 2, L. 405/1990](#));
- il metodo previsionale ([articolo 6, comma 2, L. 405/1990](#));
- il metodo analitico ([articolo 6, comma 3-bis, Legge 405/1990](#))

Ciascun soggetto passivo Iva può applicare il metodo a lui più favorevole o quello di più semplice determinazione. Inoltre, se, in base al metodo scelto, non risulti dovuta alcuna somma, non è necessario versare l'anticipo Iva.

Metodo storico

Il metodo "storico" permette di determinare l'acconto Iva in misura pari all'88% dell'imposta dovuta nell'ultimo mese o trimestre dell'anno precedente. La base di calcolo su cui applicare l'aliquota dell'88% è determinata dall'importo:

- risultante dalla liquidazione di dicembre 2022 per i soggetti mensili;

Esempio:

- Acconto Iva 2022: euro 20.000
- Saldo Iva dicembre 2022: euro 50.000
- Totale Iva dovuta dicembre 2022: euro 70.000 = euro 50.000 + euro 20.000
- Acconto Iva 2023: euro 61.600 = euro 70.000 * 88%

- risultante dalla liquidazione dell'ultimo trimestre 2022, per i soggetti passivi trimestrali "per natura";

Esempio:

- Acconto Iva 2022: euro 20.000
- Saldo Iva ultimo trimestre 2022: euro 40.000
- Totale Iva dovuta ultimo trimestre 2022: euro 60.000 = euro 40.000 + 20.000
- Acconto Iva 2023: euro 52.800 = 60.000 * 88%

- risultante a saldo dalla dichiarazione Iva relativa all'anno 2022, per i soggetti passivi trimestrali "per opzione".

Esempio

- Acconto Iva 2022: euro 5.000
- Saldo dichiarazione annuale Iva relativa al 2022: euro 9.090 di cui euro 90 a titolo di interesse (1%)
- Totale Iva dovuta per l'ultimo trimestre 2022: euro 14.000 = euro 5.000 + euro 9.090 – euro 90
- Acconto Iva 2023: euro 12.320 = euro 14.000 * 88%



Nota bene

La base di calcolo deve essere assunta al lordo dell'eventuale acconto versato nel mese di dicembre 2022 e al netto degli eventuali interessi dovuti nella dichiarazione annuale Iva per il 2022.

**Attenzione!!!**

Se a causa di variazioni significative del volume d'affari (rispetto al 2022), il soggetto passivo Iva dovesse transitare nel 2023:

- dal regime mensile al regime trimestrale, la base di calcolo dell'acconto Iva 2023 è pari all'ammontare dell'Iva versata nei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2022 (compreso l'eventuale acconto), al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione di dicembre 2022;
 - dal regime trimestrale al regime mensile, la base di calcolo dell'acconto Iva 2023 è pari ad un terzo dell'Iva versata nell'ultimo trimestre 2022, compreso l'acconto (se trimestrali "per natura"), oppure un terzo dell'Iva versata nella dichiarazione annuale del 2022, compreso l'acconto (se trimestrali "per opzione").
-

Metodo previsionale

Il metodo "previsionale" consente di determinare l'acconto Iva, basandosi sulla stima delle operazioni relative all'ultimo mese o trimestre del 2023. In particolare, la base di calcolo su cui applicare l'aliquota dell'88% è determinata dall'importo che il soggetto passivo prevede di dover versare:

- per il mese di dicembre 2023, se contribuente "mensili";
 - per il quarto trimestre del 2023, se contribuenti trimestrali "per natura";
 - in sede di dichiarazione annuale Iva per il 2023, se contribuenti trimestrali "per opzione".
-

**Attenzione!!**

L'applicazione di tale metodo è particolarmente delicata, poiché espone il soggetto passivo alla sanzione per carente o omesso versamento dell'anticipo Iva, qualora la liquidazione definitiva si chiuda con un debito Iva superiore alla previsione. È necessario, quindi, avere

ragionevole certezza riguardo alle fatture attive e passive dell'ultima frazione del periodo d'imposta in corso (2023).

Metodo analitico

Il metodo "analitico" consente di determinare la base di calcolo dell'acconto Iva 2023 in misura pari al 100% dell'importo risultante da una specifica liquidazione datata 20.12.2023, la quale considera:

- per i contribuenti trimestrali, le operazioni attive effettuate nel periodo 1.10.2023 – 20.12.2023 (comprese quelle oggetto di fatturazione differita) e delle operazioni passive registrate nel periodo 1.10.2023 – 20.12.2023;

Esempio:

- Iva fatture di vendita 1.10.2023 – 20.12.2023: euro 15.000
- Iva fatture di vendita oggetto di fatturazione differita entro il 20.12.2023: euro 1.000
- Iva detraibile fatture di acquisto registrate 1.10.2023 – 20.12.2023: euro 8.000
- Saldo credito Iva terzo trimestre 2023: euro 1.500
- Acconto Iva 2023: euro 6.500 = euro 15.000 + euro 1.000 – euro 8.000 – euro 1.500)

- per i contribuenti mensili, le operazioni attive effettuate nel periodo 1.12.2023 – 20.12.2023 (ivi comprese quelle oggetto di fatturazione differita) e delle operazioni passive registrate nel medesimo periodo (1.12.2023 – 20.12.2023).

Esempio:

- IVA fatture emesse 1.12.2023 – 20.12.2023: euro 11.500
- Iva fatture di vendita oggetto di fatturazione differita entro il 20.12.2023: euro 500
- IVA detraibile fatture di acquisto registrate 1.12.2023 – 20.12.2023: euro 6.000
- Saldo credito Iva mese di novembre 2023: euro 800
- Acconto Iva 2023: euro 5.200 = euro 11.500 + euro 500 – euro 6.000 – euro 800)

Regole particolari di determinazione acconto IVA

Per garantire una corretta determinazione dell'acconto Iva, è essenziale considerare le disposizioni specifiche previste per diverse categorie di contribuenti:

- soggetti passivi Iva che operano nei settori di cui all'[articolo 1, comma 471, L. 311/2004](#), (le aziende che somministrano acqua, gas, energia elettrica, ecc.), per i quali l'acconto Iva 2023 è determinato in misura pari al 97% della media dei versamenti effettuati (o dovuti) nei primi tre trimestri del 2023, se nel 2022 hanno versato Iva per un importo superiore a euro 2.000.000 (c.d. "metodo storico speciale")

Per tali contribuenti è precluso l'utilizzo del metodo storico ordinario e di quello previsionale, mentre è consentita l'applicazione del metodo analitico ([risoluzione n. 16/E/2008](#) e [circolare n. 54/E/2005](#)). Se partecipano a una liquidazione Iva di gruppo ([articolo 73, comma 3, D.P.R. 633/1972](#)), l'acconto del gruppo è determinato sommando algebricamente l'acconto dovuto dai soggetti tenuti ad applicare il metodo "storico speciale" e l'acconto dovuto dalle altre società partecipanti, calcolato secondo il metodo più vantaggioso tra quello "storico" o "previsionale". Resta ferma la possibilità di applicare il metodo "analitico" ([risposta interpello n. 350/2019](#)).

- soggetti con contabilità separata (articolo 36 DPR 633/72).

Questi soggetti devono calcolare l'acconto Iva utilizzando il dato storico sommando algebricamente le risultanze dell'ultima liquidazione periodica del 2022 (per i contribuenti "mensili" e per quelli trimestrali "per natura") e della dichiarazione annuale IVA per il 2022 (per i contribuenti trimestrali "per opzione"), tenendo conto dei correttivi da apportare alle citate risultanze, qualora nel corso del 2023 si siano verificate variazioni nei volumi d'affari delle attività gestite separatamente rispetto al 2022. Possono anche calcolare il dato previsionale (e si ritiene anche quello effettivo) con gli stessi criteri, ma con riferimento alle risultanze previste per il 2023.

- soggetti che affidano a terzi la tenuta della contabilità

L'acconto Iva 2023 è determinato in misura pari a due terzi dell'imposta dovuta risultante dalla liquidazione di dicembre 2023, considerando le annotazioni effettuate nel mese di novembre 2023 (Circolare n. 40/E/1993).

- A. e società soggette allo split payment

L'acconto Iva è determinato secondo i metodi ordinari (storico, previsionale o analitico), considerando l'imposta versata all'Erario mediante lo split payment, indipendentemente dal metodo di versamento utilizzato (modello F24 o annotazione nei registri IVA).

Termine di versamento dell'acconto Iva

L'acconto Iva deve essere versato in un'unica soluzione – senza possibilità di rateizzazione ([articolo 20, comma 1, D.Lgs. 241/1997](#)) – entro il giorno 27 del mese di dicembre di ogni anno, con l'avvertenza che, se il termine scade di sabato (o in un giorno festivo), la scadenza è automaticamente prorogata al primo giorno feriale successivo ([articolo 18, comma 1, D.Lgs. 241/1997](#)).

Per l'anno 2023, il termine ultimo per il versamento dell'anticipo scadrà, quindi, il prossimo 27.12.2023.

Modalità di versamento dell'acconto Iva

Il pagamento dell'acconto IVA:

- può essere oggetto di compensazione con eventuali crediti d'imposta o contributivi, rispettando i limiti previsti in materia;
- deve essere effettuato mediante il modello di pagamento unificato F24;
- che può essere presentato direttamente o tramite intermediari autorizzati, ricorrendo alle diverse modalità disponibili (F24 online, F24web, F24 cumulativo), con la possibilità di utilizzare l'Homebanking, a condizione che la delega di pagamento non contenga compensazioni con altri crediti tributari;
- utilizzando il codice tributo 6013 (se contribuenti mensili) o il codice tributo 6035 (se contribuenti trimestrali).



Nota bene

Il contribuente che ha adottato la liquidazione trimestrale “per opzione” non è tenuto a versare la maggiorazione dell'1% ([articolo 7, comma 3, D.P.R. 542/1999](#)). Questa maggiorazione, a titolo di interesse, si applica solo sui versamenti relativi ai primi tre trimestri dell'anno e su quelli effettuati come saldo nella dichiarazione annuale.

Contribuente	Periodo	Codice tributo sezione Erario	Note
Mensile	2023	6013	Possibilità di compensazione con altri crediti

Trimestrale 2023 6035

Possibilità di compensazione con altri crediti
Non sono dovuti interessi

Esempio

Si consideri il caso di un contribuente “mensile” che determina l’acconto Iva 2023 utilizzando il metodo storico. Si assumano, altresì, i seguenti dati:

- saldo liquidazione dicembre 2022: euro 100.000 = euro 48.000 (acconto Iva 2022) + 52.000 (saldo Iva 2022)
- Acconto Iva 2023 = euro 88.000 = (euro 100.000 * 88%)

Di seguito un esempio di compilazione della delega di pagamento (F24)

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		6013		2023	88.000		
codice ufficio	codice atto						
		TOTALE		A	88.000	B	
							SALDO (A-B)
							88.000

Scomputo dell’acconto

L’importo versato a titolo di acconto per l’anno 2023 deve essere scomputato, rispettivamente, dall’importo risultante:

- dalla liquidazione relativa al mese di dicembre 2023 (entro il 16.1.2024), per i contribuenti “mensili”;
- dalla liquidazione relativa all’ultimo trimestre 2023 (entro il 16.2.2024), per i contribuenti trimestrali “per natura”;
- dal saldo relativo all’anno 2023 (entro il 16.3.2024), per i contribuenti trimestrali “per opzione”.

Il contribuente è altresì tenuto a dare evidenza, nella dichiarazione annuale Iva (rigo VH17), del metodo adottato ai fini della determinazione dell’acconto Iva, utilizzando uno dei seguenti codici:

codice	Metodo adottato
1	metodo storico
2	metodo previsionale
3	metodo analitico
4	Per i soggetti che operano in particolari settori

VH17 Acconto dovuto		,00	<div>Metodo</div>
---------------------	--	-----	-------------------

Sanzioni

In caso di omesso, insufficiente o ritardato versamento dell’acconto Iva, si applica la sanzione amministrativa del 30% di quanto non versato, ovvero del 15% (sanzione del 30% ridotta del 50%) se il versamento è effettuato entro 90 giorni dalla scadenza del termine, ai sensi dell’[articolo 13, D.Lgs. n. 471/1997](#).



Nota bene

Secondo la Corte di Cassazione, con la sentenza n. 4145/2014, non può essere sanzionato il tardivo versamento dell’acconto Iva qualora, sulla base della dichiarazione annuale, risulti appurato che il contribuente sarebbe stato a credito rispetto all’acconto versato tardivamente.

Il mancato versamento dell’acconto Iva dà luogo all’avviso bonario, scaturente da liquidazione automatica della dichiarazione. In tale circostanza, la sanzione del 30% può essere definita al

terzo, ai sensi dell'[articolo 54-bis, D.P.R. 633/1972](#) e dell'[articolo 2, D.Lgs. 462/1997](#).

Ravvedimento operoso

È possibile ricorrere all'istituto del ravvedimento operoso per sanare l'omesso o carente versamento dell'acconto Iva, mediante versamento delle sanzioni ridotte (a seconda di quando lo stesso verrà perfezionato), sempre che non sia stato nel frattempo notificato l'avviso di accertamento o quello bonario emesso a seguito di liquidazione automatica o di controllo formale della dichiarazione. Nel caso specifico dell'acconto Iva 2023, la sanzione da corrispondere per effetto del ravvedimento operoso (codice tributo 8904) è evidenziata nella tabella seguente:

Ravvedimento operoso	Sanzione ridotta	Termine per ravvedimento
Entro 14 giorni da scadenza	1,5% a cui si aggiunge la riduzione al quindicesimo per giorno di ritardo	10.1.2024
Dal 15° al 30° giorno dalla scadenza	1,5%	Periodo compreso 11.1.2024 e il 26.1.2024
Fra 31 giorni e 90 giorni da scadenza	1,67%	Periodo compreso 27.1.2024 e il 27.3.2024
Entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA per il 2023	3,75%	Periodo compreso tra il 28.3.2024 e il 30.4.2024
Entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA per il 2024	4,29%	Dal 1.5.2024 al 30.4.2025
Oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA per il 2024	5%	Oltre il 30.4.2025



Nota bene

Oltre al versamento dell'acconto Iva dovuto e alla relativa sanzione per omesso versamento (ridotta in relazione al giorno in cui è perfezionato il ravvedimento), il contribuente dovrà corrispondere gli interessi moratori al tasso legale (codice tributo 1991), con maturazione giorno per giorno:

- pari al 5% in ragione d'anno dal 28.12.2023 al 31.12.2023 (D.M. 13.12.2022);

LA LENTE SULLA RIFORMA***Verso un Catasto dei terreni digitalizzato***di **Luigi Scappini**

Master di specializzazione

Impresa agricola: disciplina civilistica e fiscale

Scopri di più

La L. **111/2023**, con cui il Legislatore ha individuato i criteri e i principi generali della **Riforma fiscale**, si occupa all'[articolo 5](#), comma 1, **lettera b)**, anche dei **redditi fondiari**, individuando **4 linee guida** su cui intervenire.

Una **prima linea**, e forse la più importante, è quella che si pone l'**obiettivo** di introdurre, per le **attività agricole ex se** (e quindi quelle ricomprese nell'[articolo 2135, comma 1, cod. civ.](#)), **nuove classi e qualità di coltura**, con il fine di tenere conto dei più **evoluti sistemi di coltivazione**:

- riordinando il relativo regime di **imposizione su base catastale** e;
- individuando il limite oltre il quale **l'attività eccedente è considerata produttiva di reddito d'impresa**.

Altro obiettivo della L. 111/2023, è quello di rendere il **sistema di aggiornamento** catastale allineato con i tempi e, quindi, **automatizzarlo** attraverso un **processo di digitalizzazione**.

Come noto, l'[articolo 28, Tuir](#), stabilisce che le **tariffe d'estimo** sono sottoposte a **revisione** nel caso in cui **se ne manifesti l'esigenza** per sopravvenute variazioni nelle **quantità e nei prezzi dei prodotti** e dei mezzi di produzione o nell'organizzazione e strutturazione aziendale, e **comunque ogni 10 anni**.

Il successivo [articolo 29, Tuir](#), individua quali sono le **motivazioni** che portano a un **incremento** del reddito dominicale, consistenti nella **sostituzione della qualità di coltura** allibrata in catasto con un'altra di maggiore reddito, **nonché** quelle che, al contrario, determinano un **decremento**.

In passato, il Legislatore, a mezzo del **D.L. 262/2006**, aveva iniziato un processo di "**meccanizzazione**" dell'aggiornamento catastale prevedendo, con l'[articolo 2, comma 33, D.L. 262/2006](#) e con **decorrenza dall'1.1.2007**, che le **dichiarazioni** relative all'**uso del suolo** sulle singole particelle catastali, **rese** dai soggetti interessati nell'ambito degli adempimenti dichiarativi presentati **agli Organismi pagatori**, riconosciuti ai fini dell'erogazione dei contributi agricoli, determinano l'**esonero dall'adempimento** previsto dall'[articolo 30, Tuir](#).

In particolare, è previsto che, la **richiesta** di **contributi agricoli** deve **contemplare** anche gli **elementi** necessari per poter procedere all'**aggiornamento catastale**. In tal modo, Agea può procedere alla predisposizione di una **proposta di aggiornamento** della banca dati.

Entro **ogni anno** le **modifiche** sono pubblicate sulla **Gazzetta Ufficiale** e il contribuente ha la possibilità di procedere al **ricorso**, ai sensi dell'[articolo 2, comma 2, D.Lgs. 546/1992](#), nel termine di **120 giorni** dalla data di **pubblicazione** del comunicato.

L'[articolo 5, L. 111/2023](#), **non individua le modalità con le quali si dovrà procedere alla "digitalizzazione"** del Catasto, limitandosi a prevedere l'introduzione di **procedimenti**, anche **digitali**, che consentano, senza oneri aggiuntivi per i possessori e i conduttori dei terreni agricoli, di **aggiornare**, entro il 31 dicembre di ogni anno, le **qualità** e le **classi di coltura** indicate nel catasto con quelle effettivamente praticate.

A prescindere dalla strada che il Legislatore della Riforma deciderà di intraprendere, sicuramente dovrà mettere mano agli [articoli 28 e 29, Tuir](#), che attualmente **individuano una procedura alquanto bizantina** di aggiornamento delle rendite.

Da ultimo, si segnala come **ulteriore obiettivo** della Riforma sia quello di procedere alla **revisione**, a fini di semplificazione, del **regime fiscale** dei **terreni agricoli** su cui i titolari di **redditi di pensione** e i **soggetti** con **reddito** complessivo di **modesto** ammontare **svolgono attività agricole**.

L'**obiettivo** che si pone il Legislatore è quello di **introdurre** un **sistema fiscale incentivante** per quei soggetti per i quali l'attività agricola potrebbe rappresentare un **incremento del proprio reddito senza dover consistere**, almeno all'inizio, un elemento **cardine della propria redditualità**.

A tal fine, il Legislatore **dovrebbe consentire**, anche a questi soggetti, di poter **fruire** di quel **sistema semplificato/incentivante** già **esistente** per i coltivatori diretti e gli IAP regolarmente iscritti alla previdenza agricola, quale, ad esempio, **l'esenzione Imu**, in questo modo bypassando l'obbligo di iscrizione.

CONTENZIOSO

L'obbligo per l'A.F. di acquisire d'ufficio i documenti sui versamenti

di Luigi Ferrajoli

Convegno di aggiornamento

Controlli e accertamenti: rimedi alternativi al contenzioso

Scopri di più

Con l'**ordinanza n. 23666/2023**, la **Corte di Cassazione** ha stabilito che, qualora il **contribuente** agisca per il **rimborso di imposte non dovute** risultanti dall'effettuazione di **ritenute a titolo di acconto**, la cui **documentazione** sia già **in possesso dell'Amministrazione Finanziaria**, il rimborso **non può essere negato dalla mancata esibizione** da parte del contribuente della **documentazione inerente ai versamenti effettuati in eccesso**, dai quali sarebbe scaturito il credito (in particolare, della **certificazione delle ritenute** a titolo di acconto e dei correlativi **versamenti**). L'Amministrazione finanziaria, infatti, **deve acquisire d'ufficio i documenti comprovanti il versamento delle imposte e il diritto al relativo rimborso** e non può richiedere al contribuente informazioni di cui è già in possesso.

Secondo gli Ermellini, il **presupposto** che determina il diritto a **scomputare le ritenute d'acconto** è costituito dalla circostanza che queste **siano state effettivamente operate dal sostituto d'imposta** e **prescinde totalmente**, oltre che dall'**esibizione all'Erario delle certificazioni** attestanti il prelievo tributario, anche dall'**effettivo versamento** delle somme trattenute.

La Suprema Corte di cassazione (sentenza n. 14138/2017, sentenza n. 18910/2018 e sentenza n. 18179/2022) ha più volte affermato che, ai fini dello scomputo della ritenuta d'acconto, **l'omessa esibizione del certificato del sostituto d'imposta**, attestante la ritenuta operata, **non preclude al contribuente sostituto di provare la ritenuta** stessa con **mezzi equipollenti**, onde evitare un **duplice prelievo**. Si è evidenziato, in proposito, che l'**attestazione del sostituto d'imposta** costituisce, per il **sostituto, prova tipica**, ma **non esclusiva**, della ritenuta subita, la cui **assenza non è in grado** di esporre quest'ultimo a **preclusioni difensive**.

Tale assunto trova conforto anche in quella giurisprudenza della Corte di cassazione che, in tema di **legittimazione** del sostituto (o del sostituito) a **richiedere il rimborso delle imposte versate a mezzo ritenuta** – questione sulla quale è consolidato l'orientamento che la riconosce ad entrambi – ha precisato, da un lato, che la **mancanza di documentazione in allegato alla domanda di rimborso**, e quindi, in sostanza, la **carenza di prova** per determinare l'**an** ed il **quantum** del rimborso, **non sono considerati** dal legislatore **direttamente motivo di rigetto o di**

inammissibilità dell'istanza, dando vita piuttosto ad un **confronto con l'Ufficio** ed alla **possibilità di integrazione** dei documenti rilevanti; dall'altro lato, che per i **lavoratori dipendenti**, qualora presentino la **dichiarazione fiscale**, la **prova dell'effettuazione delle ritenute**, ai fini del rimborso, consiste nella sola **indicazione di esse nella suddetta dichiarazione** (Cassazione n. 13771/2019).

La citata giurisprudenza di legittimità ha affermato che le **ritenute sono legittimamente scomputabili**, anche laddove il **contribuente non sia in possesso delle certificazioni** previste dalla legge, sulla base di una serie di **"mezzi di prova" alternativi**. In sostanza, il **contribuente può comunque dimostrare**, anche con **altri mezzi** (oltre le certificazioni), **di aver comunque subito le ritenute** stabilite dalla legge e tale circostanza è **sufficiente per ottenerne il riconoscimento**.

A ciò deve aggiungersi che, per orientamento costante della Suprema Corte di cassazione, in virtù del **principio di collaborazione e buona fede** che, ai sensi dell'**articolo 10, comma 1, L. 212/2000** (Statuto del contribuente), deve improntare i rapporti tra ente impositore e contribuente, a quest'ultimo **non possono essere richiesti**, anche ove l'**onere probatorio** sia a carico dello stesso, **documenti ed informazioni già in possesso dell'Ufficio** (Cassazione n. 10724/2021 e n. 13822/2018): l'**articolo 6, comma 4, L. 212/2000**, sancisce espressamente che *"al contribuente non possono, in ogni caso, essere richiesti documenti o informazioni già in possesso dell'amministrazione finanziaria o di altre amministrazioni pubbliche indicate dal contribuente"*.

Infine, la Corte di cassazione ha evidenziato come, nel **processo tributario**, l'**obbligo** dell'Amministrazione di **prendere posizione sui fatti dedotti dal contribuente** è ancora più forte di quello che grava sul convenuto nel rito ordinario. Infatti, le disposizioni di cui all'**articolo 8, L. 241/1990** e all'**articolo 6, L. 212/2000**, secondo le quali il responsabile del procedimento deve **acquisire d'ufficio quei documenti che, già in possesso dell'Amministrazione, contengano la prova di fatti, stati o qualità rilevanti** per la definizione della pratica, costituiscono l'**espressione di un più generale principio valevole anche in campo processuale**.

Dunque, qualora il contribuente, che agisca per il **rimborso di tasse o diritti non dovuti**, eccepisca che i **documenti comprovanti il pagamento, o la richiesta di rimborso, siano in possesso dell'Amministrazione**, questa è tenuta a **pronunciarsi in modo specifico e motivato** sul punto, perché, **in difetto, il giudice potrà desumere elementi di prova da tale comportamento** (Cassazione n. 21209/2004).

Forfetari con fattura elettronica ed Iva, già dal 2023, nel caso di sfioramento dei 100.000 euro

di **Francesco Zuech**

Seminario di specializzazione

Regime forfetario: fatturazione elettronica, regime fiscale e ultimi chiarimenti dell'Agenzia (C.M. 32/E/2023)

Scopri di più

Dal prossimo 1.1.2024, **l'obbligo della fatturazione** nella formalità elettronica, tramite SDI, **sarà generalizzato** – senza più soglie di esonero – per **tutti i forfetari e i soggetti in regime fiscale di vantaggio**; con la [circolare n. 32/E/2023](#), l'Agenzia delle entrate ha precisato che **l'obbligo decorre**, però, già dal corrente periodo d'imposta (anno 2023) se il forfetario **fuoriesce dal regime**, in corsa d'anno, per il superamento del **limite di euro 100.000**.

L'[articolo 1, comma 54, L. 197/2022](#), ha introdotto **l'aumento da euro 65.000 a euro 85.000 della soglia di ricavi/compensi di accesso** (o permanenza) al regime (soglia riferita all'anno precedente), accompagnata da una **nuova causa di uscita immediata** (cioè in corsa d'anno) nel caso in cui il contribuente percepisca più di euro 100.000. L'[articolo 1, comma 71, L. 190/2014](#), come modificato dalla citata L. 197/2022, prevede infatti che:

- *“Il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno taluna delle condizioni di cui al comma 54 (leggasi cause ostative quali il superamento della soglia, **ragguagliata ad anno**, di **euro 85.000** o il sostenimento di spese per prestazioni di lavoro superiori a € 20.000) ovvero si verifica taluna delle fattispecie indicate al comma 57 (leggasi cause preclusive quali, ad esempio, lo svolgimento di **attività rientranti in regimi speciali Iva** o forfetari ai fini dei redditi, la cessioni prevalente o esclusiva di fabbricati, terreni edificabili o veicoli, la partecipazione in società/associazioni Irpef, ecc.)”;*
- *“Il regime forfetario **cessa di avere applicazione dall'anno stesso** in cui i ricavi o i compensi **percepiti sono superiori a 100.000 euro**. In tale ultimo caso è dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite”.*

Con la citata [circolare n. 32/E/2023](#) (§ 1.2) è stato, fra l'altro, precisato che laddove, in funzione delle suddette novità, *“la permanenza del regime forfetario venga meno nel corso del 2023 per il superamento del nuovo limite di 100.000 euro, l'obbligo in capo al contribuente – divenuto istantaneamente ordinario – di emettere fattura elettronica con indicazione dell'Iva **opera già nel 2023**”.*

Si ricorda che l'ipotesi di **fuoriuscita in corsa d'anno** riguarda anche il **regime fiscale di vantaggio** (regime oramai residuale), di cui all'[articolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011](#), nel caso in cui **sia superato per più del 50% la soglia di euro 30.000 con la differenza** – rispetto al vigente regime forfetario – che la fuoriuscita per superamento dei 45.000 euro **determina l'applicazione dell'imposta** relativamente alle operazioni attive **effettuate nel corso dell'intero anno solare**, ai sensi dell'[articolo 1, comma 111, L. 244/2007](#) ([circolare n. 17/E/2012](#) § 4). Va da sé che, anche in tale ipotesi, l'obbligo della fatturazione elettronica **decorre anticipatamente rispetto al 2024**.

La **fuoriuscita immediata** dal regime forfetario viene **determinata dall'incasso** (principio di cassa) che determina il superamento della suddetta soglia di ricavi/compensi e **non dall'emissione della fattura**. È stato precisato ([circolare n. 32/E/2023](#) § 3.1.1) che qualora *“l'incasso avvenga in un momento successivo all'emissione della fattura, in linea generale, gli obblighi ai fini Iva sono assolti a partire dal momento in cui è stato incassato il corrispettivo dell'anzidetta operazione”* (quella che determina lo sfioramento del limite) con **integrazione** (leggasi nota di variazione ex [articolo 26, comma 1, D.P.R. 633/1972](#) per addebito dell'Iva) **della fattura originaria**, già emessa in costanza di regime forfetario, **alla quale l'incasso si riferisce**.

La circolare non offre indicazioni sulle modalità di **emissione della nota di variazione**. Fra le soluzioni possibili può farsi indubbiamente riferimento alle **modalità illustrate nella FAQ n. 27 del 27.11.2018** (uso del TD07 “Fattura semplificata”) ovvero **l'inserimento dell'importo dell'Iva sia nel campo imponibile che in quello dell'imposta** (senza valorizzare l'aliquota). A giudizio di chi scrive, è **anche praticabile lo storno** (TD04 senza usare alcun segno) della **fattura già emessa senza Iva (N2.2.) e l'emissione** – medesima data della nota di storno – di **una nota di debito** (TD05) con **indicazione di imponibile e Iva oppure** (meglio ancora) di una fattura (TD01) con riga **segno meno per l'imponibile** (i.e. 100 con FCI N2.2) e **riga segno più per imponibile** (100) e Iva (22) ottenendo un **documento il cui totale algebrico corrisponde all'Iva in rivalsa**; in queste ipotesi (sicuramente più performanti anche in logica compilativa della dichiarazione Iva) c'è però il rischio che l'Agenzia delle entrate **calcoli il bollo per la presenza di righe** (ancorché in negativo) **fuori campo Iva (N2.2)**, ferma restando la possibilità per il contribuente di intervenire in tempo utile **modificando** – su F&C – **l'elenco B trimestrale**.

A prescindere dal metodo, si ricorda che, in ottemperanza all'obbligo previsto dall'[articolo 21-bis, lettera h\), D.P.R. 633/1972](#), è necessario riportare nei documenti rettificativi, anche **gli estremi dalla fattura rettificata** (secondo le specifiche tecniche tali informazioni vanno indicate nel blocco 2.1.2 <DatiFatturaRettificata> quando si usa la “fatturazione semplificata” TD07, TD08 e TD09 ovvero nel blocco 2.1.6 «fatture collegate», in fatturazione “ordinaria” TD01 o TD06, TD24, TD04 e TD05).

Va ricordato, altresì, che le disposizioni sulle note di variazione in aumento vanno osservate, senza limiti temporali, **tutte le volte in cui l'ammontare dell'imponibile** (o come per il caso in analisi) quello della relativa imposta viene ad **aumentare per qualsiasi motivo osservando**, ove possibile, la **rivalsa nei confronti del cessionario/committente** (in tal senso, la [risposta](#)

[interpello n. 267/2020](#) e [risposta interpello n. 531/2020](#)). Non è chiaro **se l'eventuale tardiva variazione dell'Iva** (oltre il periodo in cui interviene il superamento) **sia o meno sanzionabile**, giacché la citata [circolare n. 32/E/2023](#) (§ 5) è vaga nel dire che gli uffici dell'Agenzia delle entrate valuteranno, caso per caso, **la non applicabilità delle sanzioni** – per condizioni di obiettiva incertezza – in relazione ai **comportamenti difformi adottati dai contribuenti** anteriormente al 5.12.2023 (data di pubblicazione della circolare). Lato cessionario/committente che dovesse ricevere, anche in ritardo, la nota di variazione è pacifico, invece, che, **in assenza di elementi di frode**, il *dies a quo* per l'esercizio del diritto alla detrazione deve individuarsi **nel momento di emissione della nota di variazione** da parte del cedente e può **essere esercitato** – alle condizioni esistenti al momento di effettuazione originaria – al più tardi con la **dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto è sorto** ([risposta interpello n. 267/2020](#) e [risposta interpello n. 531/2020](#)).

Nella [circolare n. 32/E/2023](#) nulla è stato detto in merito all'eventuale **ipotesi di assolvere l'imposta**, attraverso il **metodo dello scorporo** dal corrispettivo già incassato. Tale assenza di indicazione probabilmente non è casuale, giacché l'ipotesi non è stata prevista per **la causa d'uscita istantanea del novellato regime forfetario**. Per l'**uscita** in corso d'anno **dal regime dei "minimi"**, la previsione è, invece, espressamente prevista dall'[articolo 1, comma 111, L. 244/2007](#) (nonché dalla [circolare n. 13/E/2008](#) § 4.1 e [circolare n.17/E/2012](#) § 4.2.1) per i corrispettivi della frazione d'anno **ante superamento del limite**.

A **partire dall'incasso incriminato** (quello che determina lo sfioramento di euro 100.000) rientrano nell'ordinario **regime Iva** (con relativo assoggettamento all'imposta) anche tutte le cessioni/prestazioni **non già precedentemente fatturate**, nonché **quelle effettuate successivamente** (rimangono escluse, invece, quelle **fatturate precedentemente e incassate successivamente** al corrispettivo che ha comportato lo sfioramento). Per le suddette operazioni l'ormai ex forfetario dovrà misurarsi – fin da subito – con la **tenuta dei registri**, la liquidazione dell'Iva (e la comunicazione Li.Pe). In sede di dichiarazione annuale andrà, poi, gestita anche **la rettifica della detrazione**, ai sensi dell'articolo 19-bis 2 che – per la quota relativa al 2023 riferita ai **beni ammortizzabili**, oppure **ai servizi non ancora fruiti** (es. leasing) – andrà effettuata (è stato precisato) considerando **il computo a dodicesimi**.

La [circolare n. 32/E/2023](#) (§ 4.5) conferma, infine, che restano **esclusi dai suddetti adempimenti** gli acquisti **in reverse charge effettuati in precedenza** all'incasso che determina la fuoriuscita dal regime (in sostanza per gli acquisti in RC effettuati in vigenza di regime forfetario vige solo l'obbligo di versare l'Iva entro il 16 del mese successivo). Per quanto riguarda i registri, la citata [circolare n. 32/E/2023](#) (§ 3.2) consente – per le operazioni attive e passive anteriori alla data spartiacque – di effettuare le annotazioni **entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale**; la precisazione attiene agli aspetti reddituali considerato che – a detti altri fini – non si configurano due diversi regimi in corsa d'anno.