



NEWS Euroconference

Edizione di lunedì 12 Maggio 2025

IVA

La comunicazione dell'omessa o irregolare fatturazione con il codice "TD29"
di Marco Peirolo

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Società di comodo con coefficienti aggiornati
di Alessandro Bonuzzi

REDDITO IMPRESA E IRAP

Conferimenti di partecipazioni qualificate estesi anche alle conferitarie non unipersonali
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

IVA

La procedura dell'Iva di gruppo nelle operazioni straordinarie
di Marco Peirolo

BILANCIO

La valutazione dei piani pluriennali
di Massimo Buongiorno



IVA

La comunicazione dell'omessa o irregolare fatturazione con il codice "TD29"

di Marco Peirolo

Rivista AI Edition - Integrata con l'Intelligenza Artificiale

IVA IN PRATICA

IN OFFERTA PER TE € 65 + IVA 4% anziché € 10 + IVA 4%
Inserisci il codice sconto ECNEWS nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta
Offerta non cumulabile con sconto Privege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%



Abbonati ora

Dal 1° settembre 2024, in luogo dell'obbligo di regolarizzazione, da parte del cessionario/committente, dell'omessa o irregolare fatturazione da parte del cedente/prestatore, è stato introdotto l'obbligo, per il cessionario/committente, di comunicare all'Agenzia delle entrate l'omessa o irregolare fatturazione da parte del cedente/prestatore.

Dal 1° aprile 2025, la comunicazione deve essere effettuata, attraverso il SdI, utilizzando il nuovo TipoDocumento "TD29".

Disciplina in vigore prima del 1° settembre 2024 – Obbligo di regolarizzazione delle fatture da parte del cessionario/committente

Fermo restando l'obbligo del cedente/prestatore di emettere fattura, al quale è condizionata l'attuazione del rapporto privatistico avente a oggetto l'esercizio del diritto di rivalsa, al cessionario/committente è imposto di verificare la regolarità formale dell'operazione in relazione:

- alla mancata ricezione della fattura;
- alla ricezione di una fattura irregolare.

In particolare, il comma 8, articolo 6, D.Lgs. 471/1997, sostanzialmente identico nella sua formulazione anche a seguito della Riforma delle sanzioni tributarie non penali operata dal D.Lgs. 158/2015, prevede l'applicazione di un'autonoma sanzione nei confronti del cessionario/committente che, nell'esercizio d'impresa, arte o professione, abbia acquistato beni/servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini previsti dalla legge o con emissione di fattura irregolare.

La violazione in esame non si realizza nello stesso istante in cui si perfeziona quella del cedente/prestatore, ma nel momento successivo in cui siano inutilmente scaduti i termini



stabiliti dalla norma affinché il cessionario/committente, in veste di operatore economico, provveda a regolarizzare l'operazione.

Più nel dettaglio, il comma 8, articolo 6, D.Lgs. 471/1997, dispone che, per evitare di essere sanzionato, il soggetto che acquista beni/servizi deve:

- se non ha ricevuto la fattura entro 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione, presentare all'ufficio competente nei suoi confronti, previo pagamento dell'imposta, entro il 30° giorno successivo, un documento in duplice esemplare dal quale risultino tutte le indicazioni prescritte dall'articolo 21, D.P.R. 633/1972, relativo alla fatturazione;
- se ha ricevuto una fattura irregolare, per tale intendendosi quella recante un'imponibile oppure un'imposta inferiore^[1], presentare allo stesso ufficio, entro il 30° giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggiore imposta eventualmente dovuta.

Osservati i suddetti adempimenti, il successivo comma 9, articolo 6, D.Lgs. 471/1997, stabilisce che un esemplare del documento, con l'attestazione dell'eseguita regolarizzazione, viene restituito dall'ufficio al contribuente, che è tenuto ad annotarlo sul registro degli acquisti (di cui all'articolo 25, D.P.R. 633/1972).

La procedura descritta deve intendersi modificata a seguito dell'introduzione dell'obbligo di fatturazione elettronica, tant'è che il provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 89757 del 30 aprile 2018 ha stabilito che, ai fini della regolarizzazione dell'operazione, il cessionario/committente trasmette l'autofattura al SdI, compilando, nel *file* fattura elettronica, il campo "*TipoDocumento*" con il codice "*TD20*" e le sezioni anagrafiche del cedente/prestatore e del cessionario/committente rispettivamente con i dati del cedente/prestatore e i propri. La trasmissione dell'autofattura al SdI sostituisce l'obbligo, di cui all'articolo 6, comma 8, lettera a), D.Lgs. 471/1997, di presentazione dell'autofattura in formato analogico all'ufficio competente.

Dal momento che il cessionario/committente, in sede di regolarizzazione, versa la maggiore imposta eventualmente dovuta per l'operazione posta in essere, deve escludersi il potere dell'ufficio di pretendere il pagamento della medesima imposta (anche) dal cedente/prestatore^[2]; questa conclusione, peraltro, vale a prescindere dalla circostanza che il cessionario/committente possa esercitare la detrazione dell'imposta stessa, in quanto l'operazione non può subire una doppia tassazione che sarebbe contraria con il principio di neutralità. Invece, in assenza di regolarizzazione nei termini previsti, si applica solo la sanzione (pari al 100% dell'imposta, con un minimo di 250 euro), ma non anche l'imposta o la maggiore imposta, che l'Amministrazione finanziaria può esigere dal cedente/prestatore, oltre all'applicazione della sanzione, pari al 30% ai sensi dell'articolo 13, comma 1, D.Lgs. 471/1997.



Se, nei confronti del cessionario/committente che regolarizzi l'operazione, la duplice imposizione deve essere esclusa ancorché il debitore dell'imposta relativa alla cessione/prestazione sia il cedente/prestatore, a maggior ragione appaiono corrette le indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate in merito agli effetti della constatazione della violazione del regime dell'inversione contabile a seguito dell'introduzione delle disposizioni riguardanti il diritto di rivalsa e di detrazione dell'imposta accertata di cui all'articolo 60, comma 7, D.P.R. 633/1972.

L'inversione contabile presuppone, infatti, che il debito d'imposta sia assolto dal cessionario/committente mediante l'annotazione dell'Iva nei registri di cui agli articoli 23 e 25, D.P.R. 633/1972 e, in tale evenienza, salvo casi di indetraibilità oggettiva o soggettiva, l'assolvimento dell'imposta mediante il suddetto regime non dà origine a un esborso finanziario in capo al cessionario/committente.

Nello specifico, laddove sia constatata la violazione del regime di *reverse charge* che comporti, in quella sede, l'assolvimento del tributo da parte del contribuente, è stato chiarito che, contestualmente all'accertamento del debito, deve essere riconosciuto il diritto alla detrazione della medesima imposta, con la conseguenza che il contribuente non sarà tenuto a versare alcun ammontare a titolo d'imposta all'Erario, qualora sia riconosciuta la spettanza integrale della detrazione^[3].

In altre parole, in considerazione dei criteri che regolano il sistema dell'inversione contabile, la compensazione dell'imposta a debito e dell'imposta a credito è operata direttamente in sede di accertamento, senza che sia necessario procedere al pagamento dell'imposta accertata e alla sua successiva detrazione. Di contro, il cessionario/committente che provveda alla regolarizzazione dell'operazione nelle ipotesi di omesso ricevimento della fattura e di ricevimento di fattura irregolare è comunque tenuto a versare all'Erario l'imposta o la maggiore eventualmente dovuta, per poi recuperarla, con l'esercizio della detrazione, in sede di liquidazione periodica o di dichiarazione Iva annuale, sempreché – come detto – la detrazione sia ammessa e non preclusa per limitazioni di ordine oggettivo o soggettivo^[4].

Segnalazione dell'errore o irregolarità al cedente/prestatore

Come rilevato dalla norma di comportamento Aidc n. 209, il principio di correttezza e buona fede deve indurre il cessionario/committente che riceva una fattura errata o irregolare a segnalarlo al cedente/prestatore affinché quest'ultimo possa emettere una nota di credito per eliminare o correggere la fattura.

In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle entrate^[5], secondo cui l'applicazione della procedura di regolarizzazione delle fatture, di cui all'articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997, presuppone che il committente/cessionario abbia preventivamente comunicato, ove possibile, al prestatore/cedente l'errore commesso, affinché quest'ultimo proceda alla sua correzione



mediante emissione di una nota di variazione *ex articolo 26, D.P.R. 633/1972*, a storno della fattura errata ed emissione di una nuova fattura corretta.

La regolarizzazione da parte del cessionario/committente risulta, pertanto, richiesta qualora le parti, dopo la segnalazione dell'irregolare fatturazione, non trovino una soluzione condivisa, nel qual caso il cessionario/committente deve versare l'imposta o la maggiore imposta dovuta, che potrà essere detratta nel rispetto dei presupposti e secondo le modalità previste dall'articolo 19, D.P.R. 633/1972.

Obbligo di regolarizzazione per le operazioni non imponibili o imponibili ma con aliquota errata

Secondo la prassi amministrativa, l'omessa regolarizzazione deve intendersi realizzata anche se l'infrazione riguardi operazioni non imponibili o esenti, nel qual caso l'adempimento del cessionario/committente consiste semplicemente nella presentazione del documento in duplice copia all'ufficio^[6]. In tal caso, la sanzione dovrebbe essere applicata nella misura fissa di 250 euro, in difetto della base di ragguglio della sanzione proporzionale, rapportata all'imposta dovuta, ma un chiarimento ufficiale sarebbe utile sul punto.

Questo orientamento non è, però, condiviso dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, la quale ha osservato che, ai fini della regolarizzazione^[7]:

- nell'ipotesi di omessa ricezione della fattura, l'articolo 6, comma 8, lettera a), D.Lgs. 471/1997, presuppone che il cessionario/committente *“nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi”*, e cioè presuppone l'incontestata riconducibilità del rapporto intercorso tra le parti a una delle operazioni (astrattamente) assoggettabili a Iva, venendo a essere in conseguenza limitato il controllo del cessionario/committente all'osservanza da parte del cedente/prestatore del termine entro il quale la fattura deve essere rilasciata;
- nell'ipotesi di ricezione di una fattura irregolare, il controllo richiesto al cessionario/committente è intrinseco al documento, in quanto limitato alla *“regolarità formale”* della fattura e, dunque, alla verifica dei requisiti essenziali individuati nell'articolo 21, D.P.R. 633/1972, tra cui i dati relativi alla natura, qualità, quantità dei beni e servizi, l'ammontare del corrispettivo, l'aliquota, l'ammontare dell'imponibile e dell'imposta o, se si tratta di operazione detassata, il titolo in base al quale l'imposta non è applicata.

Secondo i giudici di legittimità, dal tenore letterale della norma sanzionatoria deve escludersi che al destinatario della fattura sia richiesto anche un controllo di natura sostanziale in ordine alla corretta qualificazione fiscale dell'operazione, tenuto conto che il riferimento alla *“maggiore imposta eventualmente dovuta”*, *ex articolo 6, comma 8, lettera b)*, D.Lgs. 471/1997, quale condizione cui è subordinata la regolarizzazione della fattura ai fini della



disapplicazione della sanzione in capo al cessionario/committente, induce a ritenere che questa condizione sia collegata all'irregolarità dei dati – dai quali dipende l'irregolare liquidazione, in misura inferiore al dovuto, dell'imposta – risultanti dallo stesso documento, quali l'aliquota, la base imponibile e l'ammontare dell'imposta.

La norma in esame, del resto, non prevede che l'applicazione della sanzione sia esclusa anche nell'ipotesi del pagamento dell'intera imposta non versata dal cedente/prestatore, laddove questa specifica previsione sarebbe stata necessaria qualora si fosse voluto estendere il controllo del cessionario/committente anche alla valutazione della qualificazione fiscale dell'operazione e, quindi, alla valutazione giuridica della cessione/prestazione illegittimamente fatturata dall'emittente con il titolo di “*non imponibilità*”, “*esenzione*”, etc..

Anche per questa tipologia di operazioni trova, pertanto, applicazione il principio di diritto costantemente sancito dalla Suprema Corte, in base al quale la regolarizzazione richiesta al destinatario della fattura: “*implica l'obbligo di supplire alle mancanze commesse dall'emittente in ordine all'identificazione dell'atto negoziale ed alla notizia dei dati di fatto fiscalmente rilevanti, non anche di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche espresse dall'emittente medesimo, quando, in fattura recante l'annotazione di tutti i suddetti estremi, inserisca l'esplicita dichiarazione di non debenza dell'imposta ... , indipendentemente dalla questione della tassabilità o meno dell'operazione*”^[8].

Nel contesto in esame, quindi, al fine di escludere la responsabilità del cessionario/committente per l'omessa regolarizzazione, assume fondamentale rilevanza la circostanza che la fattura – erroneamente considerata non imponibile, esente o non soggetta – riporti l'indicazione del titolo in base al quale l'imposta non è stata addebitata.

Infatti, come puntualizzato dalla Corte di Cassazione: “*il cessionario/committente che riceva una fattura senza l'indicazione dell'ammontare dell'imposta, mentre non è certamente tenuto a valutare la congruità della eventuale annotazione sostitutiva rispetto all'operazione posta in essere, poiché tale valutazione si tradurrebbe in un apprezzamento critico della natura giuridica dell'operazione (apprezzamento che, come detto, non è esigibile dal cessionario), è invece chiamato a verificare se la fattura stessa contenga una delle annotazioni sostitutive e, in mancanza, a procedere alla regolarizzazione*”^[9].

Tale principio vale anche per le operazioni imponibili, ma erroneamente assoggettate a una aliquota inferiore rispetto a quella applicabile per lo specifico bene o servizio oggetto di fatturazione.

La regolarizzazione richiesta al cessionario/committente consiste, infatti, nel fornire le indicazioni dell'articolo 21, D.P.R. 633/1972, il quale elenca gli elementi da inserire nella fattura, per cui l'inclusione, fra i compiti del cessionario/committente, di un apprezzamento critico sul contenuto del documento, per ciò che riguarda specificamente la base imponibile e l'aliquota, in esito a una cognizione critica del rapporto giuridico sottostante: “*trasformerebbe l'obbligato in rivalsa in un collaboratore con supplenza in funzioni di esclusiva pertinenza*”



dell'ufficio finanziario, e, dunque, andrebbe oltre la ratio di assicurare all'ufficio medesimo la conoscenza piena dei fatti rilevanti ai fini impositivi, introducendo una sorta di accertamento privato in rettifica della dichiarazione del debitore d'imposta”[\[10\]](#).

Del resto, osservano i giudici: “*una dilatazione delle incombenze in discorso, nel senso voluto dall'Amministrazione, non sarebbe del resto coerente con il contestuale obbligo del soggetto tenuto alla regolarizzazione della fattura altrui di pagare l'imposta non versata o versata in misura insufficiente. La tesi porterebbe ad esigere quel versamento prima che l'ufficio abbia controllato ed eventualmente rettificato la suddetta dichiarazione in ordine a misura ed estensione della soggezione ad imposta, e quindi ad imporre il soddisfacimento di un credito non ancora accertato e fatto valere nel rapporto con il soggetto passivo, sulla mera base della prefigurabilità di una successiva iniziativa dell'ufficio stesso; il risultato sarebbe anomalo, e non scevro da dubbi di compatibilità con i precetti di cui agli artt. 3, 24 e 53 della Costituzione, in quanto si richiederebbe al cessionario o committente, solo perché debitore finale in esito alla rivalsa, una solutio di tipo anticipatorio e cautelativo rispetto al credito d'imposta non ancora esercitato”[\[11\]](#).*

Facoltà di regolarizzazione in caso di errori che non incidono sulla determinazione dell'imposta

La regolarizzazione da parte del cessionario/committente può riguardare anche gli errori che non rilevano ai fini della determinazione dell'imponibile e dell'imposta, essendo relativi al contenuto informativo della fattura previsto dall'articolo 21, D.P.R. 633/1972 (ad esempio, errori relativi ai dati anagrafici del cessionario/committente, alla generica descrizione del bene ceduto o del servizio reso, all'errata indicazione del codice di esclusione o di non imponibilità Iva).

In queste ipotesi, la norma di comportamento Aidc n. 209 ha evidenziato che il cessionario/committente può chiedere al cedente/prestatore l'emissione di una nota di credito per stornare la fattura ricevuta tramite il Sdl e l'emissione di una fattura corretta. Se il cedente/prestatore non aderisce alla richiesta, il cessionario/committente è legittimato alla regolarizzazione della fattura ricevuta, ma se non vi provvede e registra la fattura, ha comunque diritto a esercitare la detrazione dell'imposta effettivamente dovuta a prescindere dalle indicazioni errate contenute nel documento.

Disciplina in vigore dal 1° settembre 2024 – Obbligo di comunicazione dell'omissione o irregolare fatturazione da parte del cessionario/committente

A seguito della riformulazione dell'articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997 a opera dell'articolo 2, comma 1, D.Lgs. 87/2024, al cessionario/committente è applicata la sanzione del 70% dell'imposta, con un minimo di 250 euro, qualora non provveda a comunicare l'omissione o l'irregolarità all'Agenzia delle entrate entro 90 giorni dal termine in cui doveva essere emessa la fattura o da quando è stata emessa la fattura irregolare.



La novità intende recepire l'orientamento giurisprudenziale sopra esposto, secondo cui, oltre alla verifica che la fattura sia stata emessa, il controllo richiesto al cessionario/committente è intrinseco al documento, in quanto limitato alla regolarità formale della fattura e, dunque, alla verifica dei requisiti essenziali individuati dall'articolo 21, D.P.R. 633/1972, tra i quali rilevano i dati relativi alla natura, alla qualità e alla quantità dei beni/servizi, all'ammontare del corrispettivo, all'aliquota e all'ammontare dell'imponibile e dell'imposta.

Ne consegue che il cessionario/committente non è più obbligato a regolarizzare l'operazione versando l'imposta o la maggiore imposta, ma solo a segnalare la violazione all'Agenzia delle entrate:

? entro 90 giorni dal termine in cui doveva essere emessa la fattura o da quando è stata emessa la fattura irregolare;

? tramite gli strumenti che saranno messi a disposizione da quest'ultima, secondo le apposite modalità successivamente individuate.

Rispetto all'attuale articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997, la nuova norma riduce i tempi a disposizione del cessionario/committente per regolarizzare l'omessa o irregolare fatturazione da parte del cedente/prestatore senza incorrere nell'applicazione di sanzioni, in quanto:

- da un lato, in caso di omessa fatturazione, il termine di 4 mesi dalla data di effettuazione dell'operazione è sostituito dal termine di 90 giorni decorrente dalla data in cui doveva essere emessa la fattura;
- dall'altro, in caso di irregolare fatturazione, il termine di 30 giorni dalla data di registrazione della fattura è sostituito dal termine di 90 giorni decorrente dalla data in cui è stata emessa la fattura irregolare.

In ogni caso, come stabilito dal riformulato articolo 6, comma 8, D.Lgs. 471/1997, viene escluso l'obbligo del cessionario/committente di controllare e sindacare le valutazioni giuridiche compiute dal cedente/prestatore, riferite ai titoli di non imponibilità, esenzione o esclusione dall'imposta derivati da requisiti soggettivi del predetto emittente non direttamente verificabili con la dovuta diligenza.

Si tratta di una previsione allineata alla posizione della giurisprudenza, ma con attribuzione al cessionario/committente di una responsabilità che, di fatto, dipende dalla valutazione dell'ufficio e che, quindi, in un'ottica precauzionale, ben potrebbe spingere il cessionario/committente a segnalare le potenziali violazioni.

Decorrenza del nuovo obbligo comunicativo

Ai sensi dell'articolo 5, comma 1, D.Lgs. 87/2024, il nuovo obbligo comunicativo da parte del



cessionario/committente si applica alle violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024.

Nell'ambito della videoconferenza del 5 febbraio 2025, l'Agenzia delle entrate ha osservato che la violazione commessa dal cessionario/committente è direttamente correlata alla prodromica violazione dell'omessa o irregolare fatturazione compiuta dal cedente/prestatore, tant'è che la violazione punita dall'articolo 6, comma 8, DLgs. 471/1997, non può configurarsi qualora non si sia verificata la predetta omissione o irregolarità.

Di conseguenza, ha chiarito l'Agenzia delle entrate, per le violazioni a cavallo del 1° settembre 2024, la disciplina sanzionatoria è quella applicabile alla data di commissione della violazione commessa dal cedente/prestatore.

Introduzione del TipoDocumento “TD29”

Il cessionario/committente, per non essere punito con la sanzione amministrativa pari al 70% dell'imposta, con un minimo di 250 euro, deve comunicare l'omessa o irregolare fatturazione all'Agenzia delle entrate entro 90 giorni dal termine in cui doveva essere emessa la fattura o da quando è stata emessa la fattura irregolare.

A tal fine, la versione 1.9 delle specifiche tecniche per la fatturazione elettronica, pubblicata il 31 gennaio 2025, ha introdotto, a partire dal 1° aprile 2025, il nuovo TipoDocumento “TD29”.

Le istruzioni sono state aggiornate con la successiva versione 1.10 del 1° aprile 2025, secondo cui il TipoDocumento “TD29”:

1. non ha alcuna rilevanza ai fini dell'imposta, nel senso che non consente di esercitare la detrazione dell'Iva relativa all'acquisto;
2. deve contenere alcuni degli elementi previsti dall'articolo 21, comma 2, D.P.R. 633/1972, tra cui la natura, la qualità e la quantità dei beni e dei servizi acquistati, l'ammontare del corrispettivo, l'aliquota e l'ammontare dell'imposta e dell'imponibile;
3. deve riportare:
 - nel blocco <CedentePrestatore>, i dati dell'effettivo cedente/prestatore che ha emesso la fattura originale o non ha emesso alcun documento;
 - nel blocco <CessionarioCommittente>, i dati del cessionario/committente che comunica l'omissione o l'irregolarità;
 - nel campo <CodiceDestinatario>, il codice convenzionale di 7 zeri (“0000000”), senza valorizzare il campo <PECDestinatario>;
 - nel campo <Data> della sezione <DatiGenerali> la data di effettuazione dell'operazione di cessione o di prestazione di servizi, come previsto dall'articolo 21, comma 2, D.P.R. 633/1972;
 - nel corpo del documento, l'indicazione dell'imponibile non fatturato dal



cedente/prestatore o dell'imponibile non indicato nella fattura inviata dal cedente/prestatore e della relativa imposta calcolata dal cessionario/committente che effettua la comunicazione. Si ricorda che, in caso di non imponibilità o esenzione Iva, deve essere indicato anche il relativo codice natura;

- nel campo *<DatiFattureCollegate>*, l'indicazione della fattura di riferimento, solo nel caso di emissione di una fattura irregolare da parte del cedente/prestatore;
- nel campo *<Numero>* si può inserire una numerazione progressiva *ad hoc*.

La rettifica di una comunicazione trasmessa con il *TipoDocumento* “TD29” può essere effettuata trasmettendo via SdI un nuovo “TD29”, indicando gli importi con segno positivo o negativo a seconda del tipo di errore che si vuole correggere.

Nuovo ambito applicativo del TipoDocumento “TD20”

A seguito dell'introduzione del TipoDocumento “TD29”, la versione 1.9 delle specifiche tecniche ha modificato l'ambito applicativo del TipoDocumento “TD20”, che dal 1° aprile 2025 può essere utilizzato esclusivamente:

? in caso di omessa o irregolare fatturazione da parte del cedente/prestatore nelle operazioni soggette a *reverse charge* ex articolo 6, comma 9-bis, D.Lgs. 471/1997; e

? nelle ipotesi di regolarizzazione delle fatture di cui all'articolo 46, comma 5, D.L. 331/1993, prevista per gli acquisti intracomunitari di beni e gli acquisti interni di beni soggetti a *reverse charge* “esterno” ex articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972.

Il cessionario/committente, laddove l'omissione o irregolarità riguardi una cessione o prestazione soggetta a *reverse charge* “interno”, può regolarizzare la violazione mediante il TipoDocumento “TD20”, che riporti l'imponibile e un codice natura del gruppo N6 (relativo all'operazione cui l'autofattura si riferisce) e l'invio del TipoDocumento “TD16” con l'indicazione della relativa imposta.

Analogamente, per le ipotesi di cui all'articolo 46, comma 5, D.L. 331/1993 e assimilate, oltre al TipoDocumento “TD20” possono essere trasmessi i TipiDocumento “TD17”, “TD18” o “TD19”, che consentono di adempiere anche all'obbligo comunicativo di cui all'articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015 (c.d. esterometro).

[1] Cfr. circolare n. 23/E/1999 (capitolo II, § 2.7).

[2] Cfr. Cassazione n. 15394/2001.



[\[3\]](#) Cfr. circolare n. 35/E/2013 (§ 3.4).

[\[4\]](#) Per esempio, nelle ipotesi, rispettivamente, degli articoli 19, comma 2, e 19-*bis*1, comma 1, D.P.R. 633/1972 (indetraibilità oggettiva) e degli articoli 19, comma 5, e 36-*bis* dello stesso Decreto (indetraibilità soggettiva).

[\[5\]](#) Cfr. [risposta a interpello n. 133/E/2020](#).

[\[6\]](#) Cfr. circolare n. 23/E/1999 (capitolo II, § 2.7), *cit.*

[\[7\]](#) Cfr. Cassazione n. 26183/2014 e n. 19743/2013.

[\[8\]](#) Si vedano, tra le altre, Cassazione n. 1841/2000 e n. 7681/2003.

[\[9\]](#) Così, Cassazione sentenza n. 14275/2020.

[\[10\]](#) Così Cassazione n. 15302/2015.

[\[11\]](#) Cfr. Cassazione n. 15302/2015, *cit.*

Si segnala che l'articolo è tratto da “[Iva in pratica](#)”.



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Società di comodo con coefficienti aggiornati

di Alessandro Bonuzzi

Convegno di aggiornamento

Novità modello redditi società di capitali

Scopri di più

La disciplina delle **società di comodo**, regolata dall'[articolo 30, L. 724/1994](#), ha subito rilevanti modifiche nell'ambito del D.Lgs. 192/2024 (c.d. Decreto “Revisione Irpef-Ires”), che trovano applicazione già dal **periodo d'imposta 2024**.

La novella normativa ha previsto:

- la **riduzione** delle percentuali applicabili per il calcolo dei **ricavi minimi** (*test* di operatività), al di sotto dei quali la società deve essere considerata di comodo;
- la **riduzione** delle percentuali da utilizzare per la determinazione del **reddito minimo** che la società di comodo deve dichiarare.

I ricavi minimi vanno calcolati applicando allo specifico **“aggregato patrimoniale”** una percentuale determinata. Per il periodo d'imposta 2024 vanno applicate le nuove percentuali, che per gli immobili sono state **dimezzate** rispetto a quelle applicabili fino al 2023. Pertanto, a rigor di logica, le società che più dovrebbero beneficiare delle modifiche sono le **società immobiliari di gestione**.

Aggregati patrimoniali	2023	2024
Titoli e crediti	2%	1%
Immobili, anche in <i>leasing</i>	6%	3%
	5%	2,50%
	4%	2%
Navi, anche in <i>leasing</i>	1%	0,50%
	6%	6%
Altre immobilizzazioni	15%	15%

Per il resto, il meccanismo del *test* di operatività non ha subito variazioni. Quindi, il valore di ciascun aggregato rappresenta la **media** dell'esercizio di riferimento e dei 2 esercizi



precedenti. Inoltre, il **valore** dei beni d'impresa patrimoniali va assunto sulla base dell'[**articolo 110, comma 1, Tuir**](#), e pertanto al **lordo delle quote di ammortamento dedotte**:

- senza che rilevi la **deducibilità** fiscale delle quote di ammortamento stesse. Quindi, va assunto il valore al costo anche per i **veicoli a motore** (auto aziendali) e i **fabbricati**;
- con **ragguaglio ai giorni di possesso**.

Con riferimento agli **oneri pluriennali**, però, rileva l'ammontare del costo storico **al netto degli importi già dedotti**.

Se la società **non supera** il *test* di operatività, e quindi presenta **ricavi effettivi inferiori ai ricavi minimi**, deve dichiarare il **reddito minimo**, calcolato applicando, per il periodo d'imposta 2024, al (solo) **valore dell'esercizio** di ciascun aggregato patrimoniale le percentuali **rinnovate** pro-contribuente, come risultanti qui di seguito.

Aggregati patrimoniali		2023	2024
Titoli e crediti	Titoli, partecipazioni, quote di società di persone e crediti	1,5%	0,75%
Immobili, anche in <i>leasing</i>	Immobili Immobili A/10 uso ufficio Immobili abitativi acquisiti o rivalutati nell'esercizio e nei 2 esercizi precedenti Immobili in comuni con meno di 1.000 di abitanti	4,75% 4% 3%	2,38% 2% 1,50%
Navi, anche in <i>leasing</i>	Navi ex articolo 8-bis, comma 1, lettera a), D.P.R. 633/1972	0,90%	0,45%
Altre immobilizzazioni	Altre immobilizzazioni (materiali e immateriali)	4,75%	4,75%
		12%	12%

Si ricorda, infine, che **ricadono** nella disciplina delle società di comodo le Spa, Sapa, Srl, Snc, Sas e le società e gli enti non residenti con stabile organizzazione in Italia.

Sono invece **escluse** dalla disciplina:

- le società semplici;
- le società obbligate a costituirsi sotto forma di società di capitali;
- le società che si trovano nel **primo periodo d'imposta**;
- le società in amministrazione controllata o straordinaria;
- le società controllanti e controllate di società quotate nei mercati regolamentati;
- le società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- le società con numero di soci non inferiore a 50;
- le società con **numero di dipendenti mai inferiore a 10** nei 2 esercizi precedenti;
- le società in stato di fallimento o assoggettate a procedura di liquidazione giudiziale, liquidazione coatta amministrativa e in concordato preventivo;
- le società con **valore della produzione** (macroclasse A del Conto economico) **superiore** all'**Attivo** dello Stato patrimoniale;



- le società partecipate da enti pubblici per almeno il 20% del capitale sociale;
- le società che conseguono il livello di affidabilità Isa richiesto per l'accesso al **regime premiale e le società che hanno aderito al concordato preventivo biennale.**;
- le società consortili.



REDDITO IMPRESA E IRAP

Conferimenti di partecipazioni qualificate estesi anche alle conferitarie non unipersonali

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

OneDay Master

Riforma del conferimento di partecipazioni

Scopri di più

Il D.Lgs. 192/2024, attuativo della legge delega per la Riforma fiscale (L. 111/2023), ha apportato significative migliorie alla disciplina dei **conferimenti di partecipazioni a realizzo controllato**, di cui agli [articoli 175 e 177, commi 2 e 2-bis, Tuir](#). Prima di entrare nel merito di una delle modifiche più interessanti inserite nell'[articolo 177, comma 2-bis](#), è opportuno ricordare che le citate disposizioni normative costituiscono una **deroga all'ordinario regime di realizzo del conferimento di partecipazioni in base al valore normale** della partecipazione conferita, determinato secondo le regole previste dall'[articolo 9, Tuir](#).

Secondo tale norma, poiché il conferimento è assimilato alla cessione a titolo oneroso, la **plusvalenza è determinata in base alla differenza tra valore normale** della partecipazione conferita e **costo fiscale della stessa**. Tuttavia, come anticipato, nell'ambito delle disposizioni di cui agli [articoli 175 e 177, commi 2 e 2-bis, Tuir](#), vi è la possibilità di **“controllare” la plusvalenza fino ad azzerarla**, in quanto la stessa dipende dal valore di iscrizione della partecipazione in capo al conferente (se impresa) e **dall'incremento del patrimonio netto della conferitaria** (e dal corrispondente valore di iscrizione della partecipazione).

Focalizzando l'attenzione sulle disposizioni contenute nell'[articolo 177, comma 2-bis, Tuir](#), si ricorda che tale norma consente di applicare il **regime di realizzo controllato anche al conferimento di partecipazioni** a seguito del quale la conferitaria **non acquisisce il controllo della società scambiata**. Tuttavia, affinché tale regime si renda applicabile, **fino al 30 dicembre 2024** (le novità hanno effetto dai conferimenti eseguiti dal 31 dicembre 2024), erano necessarie entrambe **le seguenti condizioni**:

- il conferimento **doveva avere ad oggetto una partecipazione qualificata** (più del 20% dei diritti di voto in assemblea ordinaria o più del 25% del capitale sociale);
- la società conferitaria **doveva essere interamente posseduta dal soggetto conferente**.

Mentre per la prima delle due condizioni il D.Lgs. 192/2024 non ha inserito alcuna modifica, in merito alle caratteristiche della società conferitaria è ora previsto che **il regime del realizzo controllato possa applicarsi anche quando il conferimento venga effettuato da una persona**



fisica in una società, esistente o di nuova costituzione, posseduta anche da altri soggetti, purché **siano familiari del conferente**, intendendosi per tali i **parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo** ([articolo 5, comma 5, Tuir](#)).

Pertanto, per i conferimenti di partecipazioni eseguiti a partire dal 31 dicembre 2024, è necessario distinguere tra **quelli eseguiti da soggetti in regime d'impresa**, per i quali resta ferma la necessità che la **conferitaria sia interamente posseduta dal soggetto conferente**, e quelli posti in essere da **persone fisiche per i quali il capitale della conferitaria può essere detenuto anche da familiari del conferente**. Come opportunamente osservato da Assonime (circolare n. 10/2025), la presenza di familiari del conferente persona fisica può essere **verificata già al momento del conferimento** (ossia quando esiste già una *holding* di famiglia in cui il soggetto conferisce una partecipazione qualificata), **sia successivamente**, nel senso che dopo il conferimento in una società detenuta interamente dal conferente, quest'ultimo consente **l'ingresso in società di altri familiari**, senza **che tale operazione possa essere più sintomatica di un abuso del diritto**.

In passato, infatti ([risposta a interpello n. 200/E/2024](#)), l'Agenzia delle entrate **ha ritenuto che il conferimento, ex articolo 177, comma 2-bis, Tuir**, in una *holding* unipersonale seguito dalla fusione per incorporazione di tale società da parte di altra società posseduta dallo stesso conferente e da altro soggetto, **possa ritenersi abusiva**. Alla luce delle novità previste dalla riforma fiscale, la fattispecie descritta nel citato interpello oggi **può considerarsi del tutto legittima almeno nell'ipotesi in cui il “terzo”** (socio dell'incorporante) sia un familiare del conferente della partecipazione nella *holding*-incorporata.



IVA

La procedura dell'Iva di gruppo nelle operazioni straordinarie

di Marco Peirolo

OneDay Master

Fiscalità di gruppo e Iva nel settore vitivinicolo

Scopri di più

In caso di **liquidazione Iva di gruppo**, il **principio di destinazione**, cioè del subentro nelle posizioni giuridiche del dante causa, come conseguenza naturale dell'operazione straordinaria (fusione, scissione, etc.), **non può essere applicato tout court**, dovendo essere, di volta in volta, verificato alla luce delle condizioni che **consentono la prosecuzione della procedura in capo all'avente causa**.

La procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo, disciplinata dall'[**articolo 73, comma 3, D.P.R. 633/1972**](#), e dal D.M. 13 dicembre 1979, rappresenta un **istituto di matrice comunitaria** che trova fondamento nell'articolo 4, § 4, Direttiva 77/388/CEE, trasfuso nell'articolo 11, Direttiva 2006/112/CE, e che costituisce un **particolare metodo di liquidazione dell'Iva** che consente alle società controllanti e controllate di **compensare le posizioni creditorie** in capo ad alcune società **con le posizioni debitorie** riconducibili ad altre società appartenenti allo stesso gruppo.

Dal 1° gennaio 2017, a seguito delle novità introdotte dall'[**articolo 1, comma 1, lettera d\), D.M. 13 febbraio 2017**](#), l'**articolo 2, comma 1, D.M. 13 dicembre 1979**, stabilisce che si considerano controllate le **società per azioni, in accomandita per azioni, a responsabilità limitata**, in nome collettivo e in accomandita semplice le cui azioni o quote sono possedute **per oltre il 50% del loro capitale, almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente**, dall'ente o **società controllante o da un'altra società controllata dall'ente o società controllante**. La percentuale di controllo, anche dopo le modifiche, è determinata **senza tenere conto delle azioni prive del diritto di voto**.

Rispetto alla previgente definizione di società controllata è stato modificato:

- da un lato, il **requisito della forma giuridica**, in quanto si considerano società controllate non più soltanto le società di capitali, ma anche quelle di persone;
- dall'altro, il **requisito del periodo temporale del controllo**, essendo richiesto che le azioni o quote delle società controllate **siano possedute**, per oltre il 50%, **almeno dal 1° luglio dell'anno solare precedente**, anziché almeno dall'inizio dell'anno solare precedente.



Come regola generale, le società partecipanti alla liquidazione Iva di gruppo **perdonano la disponibilità dei propri crediti o debiti Iva periodici**, che devono essere trasferiti al gruppo e, quindi, **non possono essere autonomamente compensati o chiesti a rimborso**.

In **deroga** a questo principio, l'[**articolo 1, comma 63, L. 244/2007**](#) (Finanziaria 2008) ha modificato l'[**articolo 73, comma 3, D.P.R. 633/1972**](#), stabilendo che, ai fini della procedura dell'Iva di gruppo, **non si tiene conto delle eccedenze detraibili**, risultanti dalle dichiarazioni annuali relative al periodo d'imposta precedente, degli enti e società **diversi da quelli per i quali anche in tale periodo d'imposta** l'ente o società controllante si è avvalso della **facoltà di procedere alla liquidazione di gruppo**.

Per tali eccedenze detraibili, si applicano le disposizioni di cui all'[**articolo 30, D.P.R. 633/1972**](#), con la conseguenza che esse **restano definitivamente nella disponibilità** del soggetto in capo al quale si sono formate, che può pertanto utilizzarle in compensazione "orizzontale", ai sensi dell'[**articolo 17, D.Lgs. 241/1997**](#), oppure **chiederle a rimborso se ne ricorrono i presupposti**.

La limitazione in esame è stata introdotta al fine di **evitare l'uso distorto dello strumento dell'Iva di gruppo**, consistente **nell'acquisizione del controllo di soggetti in forte posizione creditoria** al mero fine di **utilizzare le eccedenze detraibili degli stessi in compensazione delle eccedenze debitorie** – anche future – del soggetto acquirente e delle società dallo stesso controllate.

I requisiti previsti dall'[**articolo 2, comma 1, D.M. 13 dicembre 1979**](#), per l'applicazione della procedura di liquidazione dell'Iva di gruppo **intendono evitare pratiche fraudolente od elusive**, assicurando che **l'acquisizione del controllo costituisca un'operazione aente una valida ragione economica** e non anche un mezzo per realizzare un vantaggio fiscale, **quale l'utilizzazione del credito Iva di un altro soggetto**.

In sostanza, i limiti di natura quantitativa e temporale hanno lo scopo di evitare che l'accesso alla procedura di compensazione sia consentito a società che solo **occasionalmente e temporaneamente siano tra loro vincolate**.

Nonostante i **requisiti previsti dalla disciplina dell'Iva di gruppo** debbano essere soddisfatti anche in presenza di **operazioni straordinarie**, l'Agenzia delle entrate, in diverse occasioni, ha ritenuto che, quando il reale perimetro dell'Iva di gruppo **non si sia sostanzialmente modificato** a seguito dell'operazione straordinaria, **devono ritenersi esclusi** qui caratteri di occasionalità e temporaneità che l'[**articolo 2, comma 1, D.M. 13 dicembre 1979**](#), intende neutralizzare.

In questa situazione, pertanto, il **soggetto aente causa accede alla procedura dell'Iva di gruppo indipendentemente** dalla sussistenza o meno del vincolo temporale del controllo (1° luglio dell'anno solare precedente), **non ravvisandosi alcuna interruzione del controllo**.

È tale, ad esempio, il caso oggetto della [**risposta n. 121/E/2025**](#), in cui una **società aderente all'Iva di gruppo in veste di controllata ha realizzato**, nell'anno 2024, una **scissione parziale**



proporzionale, a seguito della quale sia la scissa che la beneficiaria neocostituita risultano controllate dalla capogruppo con una partecipazione dell'80%.

La beneficiaria può essere **inclusa nella procedura di liquidazione** di gruppo **già a partire dall'anno 2025**, indipendentemente dal **rispetto del vincolo temporale di controllo**, non ravvisandosi alcuna interruzione del controllo.

Nel caso di specie, infatti, il reale perimetro dell'Iva di gruppo **non si è sostanzialmente modificato** a seguito dell'operazione di scissione; **alla scissa si è aggiunta la beneficiaria neocostituita**, che è succeduta nella parte di patrimonio trasferita tramite l'operazione straordinaria e che è **controllata dalla capogruppo per una percentuale superiore al 50%** del proprio capitale, come lo è anche la società scissa, di cui prosegue parte dell'attività commerciale. Ciò è avvenuto **nell'ambito di un'operazione di riorganizzazione aziendale che, per come descritta, non appare presentare i requisiti della temporaneità ed occasionalità, bensì sembra funzionale alla suddivisione delle attività che inizialmente facevano capo unicamente alla società scissa.**



BILANCIO

La valutazione dei piani pluriennali

di Massimo Buongiorno

Seminario di specializzazione

Aspetti rilevanti nella valutazione dei piani pluriennali delle imprese

[Scopri di più](#)

Nel corso dell'ultimo decennio il **processo di pianificazione** si è sempre più esteso anche alle **PMI**. Quale processo gestionale da svolgere in modo sistematico **la pianificazione si rende necessaria**:

1. per le **sempre più pressanti richieste degli istituti di credito** che attribuiscono un peso crescente alle previsioni nelle valutazioni di affidamento;
2. ai fini della **redazione del bilancio di esercizio** ed in particolare si pensi all'Oic 11 per la valutazione della **continuità aziendale** ma anche all'Oic 9 relativamente **all'impairment test** ed ancora all'Oic 25 (iscrivibilità in bilancio delle **imposte anticipate**) o all'Oic 24 (recuperabilità dei **costi capitalizzati**);
3. a seguito di precise richieste normative quali l'adozione da parte degli amministratori delle società di assetti organizzativi, amministrativi e contabili idonei a cogliere anticipatamente gli indizi di crisi ([articolo 3, Codice](#), e [articolo 2086, comma 2, cod. civ.](#)).

È anche possibile che una **PMI possa produrre un piano pluriennale** in modo occasionale in concomitanza di operazioni straordinarie che **richiedono una valutazione fondata su dati previsionali**.

La necessità di disporre di un **piano pluriennale non sempre si accompagna con un risultato sufficientemente affidabile**. In tal senso, un piano pluriennale, prima di essere impiegato per le differenti finalità sopra ricordate, specie quando a doverlo impiegare è un soggetto terzo rispetto alla società che lo ha prodotto (attestatore, revisore, valutatore, esperto nelle operazioni di conferimento), deve essere **valutato anche sotto il profilo qualitativo** oltre che **su quello quantitativo** dei risultati previsionali.

Un primo profilo di esame della **qualità del piano** risiede nell'analisi del **contesto aziendale all'interno del quale il piano è stato prodotto**. Assumono rilevanza:

1. l'abitudine a pianificare: una società che ha maturato una **esperienza pluriennale nella pianificazione** è più probabile che **abbia sviluppato un modello di previsione più**



- accurato ed attendibile** di una società che si cimenta per la prima volta;
2. il confronto tra i **risultati previsti in passato e quelli effettivamente raggiunti**. Il confronto tra i piani passati e i risultati effettivamente conseguiti è un **indicatore importante per valutare anche la prevedibilità del contesto ambientale nel quale l'impresa opera**;
 3. la presenza di dettagliate azioni di piano per implementare le **strategie indicate per raggiungere gli obiettivi**;
 4. la **coerenza tra il contenuto del piano in esame e quello prodotto per altri fini**. Questa verifica mostra talvolta sgradevoli **sorprese di piani pluriennali “a geometria variabile”** che mostrano risultati diversi a seconda delle finalità alle quali devono servire.

Un secondo profilo di analisi riguarda **l'accuratezza formale e la coerenza interna**.

Il piano pluriennale deve avere un **contenuto minimo**:

- **relazione illustrativa** che riassume gli obiettivi che il piano si pone, le strategie per realizzarli, l'action plan con l'indicazione delle azioni da compiersi nel concreto per attuare le strategie, i tempi di realizzazione dei diversi obiettivi;
- **Conto economico e Stato patrimoniale** previsionali in continuità rispetto al bilancio di esercizio;
- **rendiconto finanziario prospettico**;
- **principali indici**;
- **commento alle diverse voci** con indicazione delle modalità di costruzione.

Ove necessario, il piano pluriennale può essere **integrato da ulteriori prospetti**, quali ad esempio **budget o programmi** che hanno solitamente un **orizzonte annuale e un grado di dettaglio maggiore del piano pluriennale** (ad esempio, il budget di tesoreria mensilizzato).

Venendo in maggiore dettaglio alle **verifiche da compire**, si dovranno valutare:

1. l'accuratezza formale del **documento e quindi il controllo** che non compaiano errori materiali nei prospetti previsionali;
2. la **coerenza interna del piano**, ovvero che le **diverse parti del piano devono essere allineate tra loro**. Sotto questo profilo le maggiori criticità riguardano la coerenza delle azioni di piano rispetto ad obiettivi e strategie. Ad esempio, una società che preveda di incrementare i volumi di vendita deve essere **dotata della necessaria capacità produttiva**. In caso contrario il piano deve prevedere **investimenti addizionali o costi per lavorazioni esterne**.

L'analisi degli indici prospettici può essere di **aiuto per evidenziare aree di particolare criticità del piano per cui**:

1. una crescita anomala del ROI (Ebit/Capitale investito operativo) nel periodo di piano rispetto al **dato storico potrebbe essere indicatore** di una eccessiva “parsimonia” negli



- investimenti di rinnovo e sostituzione degli asset esistenti;
2. il crescere (o il ridursi) in **modo ingiustificato del rapporto tra ricavi e numero dei dipendenti** potrebbe nascondere una politica del personale inadeguata rispetto alle attività che dovranno essere svolte;
3. le **fonti di finanziamento devono rispettare i vincoli contrattuali**. Ad esempio, è incoerente un piano che prevede un **utilizzo di linee bancarie a breve** (anticipazione di fatture o aperture di credito in conto corrente) maggiore dell'accordato, **anche per limitati periodi**.