

*Studio Associato di Dottori Commercialisti
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini
Dott. Alessandro Bianchi
Dott. Marco Corali

Bergamo, 22 dicembre 2022

AI SIGNORI CLIENTI

LORO SEDI

CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO N. 23/2022

1. DETRAZIONE DELL'IVA SULLE FATTURE RICEVUTE A FINE ANNO

Nel periodo a cavallo tra dicembre 2022 e gennaio 2023 occorre controllare attentamente la data di ricezione e di registrazione delle fatture di acquisto per determinare il momento in cui è possibile detrarre l'Iva a credito. Si ricorda infatti che, ai sensi dell'art. 19, comma 1, secondo periodo, del DPR n. 633/1972, il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.

Il momento a partire dal quale è possibile detrarre l'Iva è quindi determinato dall'esigibilità dell'imposta, individuata dall'effettuazione dell'operazione ai sensi dell'art. 6 del DPR n. 633/1972 (consegna o spedizione per la vendita di beni, pagamento o emissione della fattura per le prestazioni di servizi).

Al fine della detrazione, il contribuente deve annotare in un apposito registro le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'art. 17 (reverse charge), anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

Dalla registrazione nel registro Iva acquisti, di cui all'art. 25 del DPR n. 633/1972, devono risultare la data della fattura o bolletta, la ditta, denominazione o ragione sociale del cedente del bene o prestatore del servizio, ovvero il nome e cognome se non si tratta di imprese, società o enti, nonché l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'imposta distinti secondo l'aliquota.

La regola della detrazione Iva a fine anno richiede quindi l'analisi delle fatture distinguendo tra:

- **fatture ricevute e registrate nel mese di dicembre 2022**: rientrano nella liquidazione Iva di dicembre 2022;
- **fatture ricevute nel mese di gennaio 2023 ma datate dicembre 2022**: potranno essere registrate a partire dal mese di gennaio 2023 e confluiranno nella liquidazione Iva del mese dell'anno 2023 in cui verranno registrate;
- **fatture ricevute nel mese di dicembre 2022, non registrate a dicembre 2022 ma registrate prima della presentazione della dichiarazione IVA/2023 relativa all'anno 2022 (che scade il 2 maggio 2023)**: tali fatture vanno registrate in un apposito registro sezionale o comunque con una tecnica che consenta di distinguerle dalle fatture "correnti" e l'Iva non dovrà essere considerata nella liquidazione corrispondente al mese del 2023 in cui tali fatture sono state registrate. E' possibile infatti detrarre l'Iva di tali fatture solo nella dichiarazione annuale Iva/2023 relativa all'anno 2022, da presentare entro il 2 maggio 2023;
- **fatture ricevute nel mese di dicembre 2022 e registrate dopo la presentazione della dichiarazione IVA/2023 relativa all'anno 2022 (che scade il 2 maggio 2023)**: per poter detrarre l'IVA relativa a tali fatture è richiesta la presentazione della dichiarazione annuale Iva/2023 integrativa.

Il cessionario/committente che non ha ricevuto la fattura dovrà inoltre verificare se eventualmente tale fattura sia stata emessa dal cedente/prestatore e semplicemente non recapitata ma messa a disposizione nella sua area riservata del sito web dell'Agenzia delle Entrate, nella sezione "Fatture e corrispettivi".

Per l'individuazione del termine di ricezione della fattura e la verifica dell'eventuale mancata ricezione della fattura di acquisto, si riportano le indicazioni delle specifiche tecniche di cui al provvedimento Prot. 89757 del 30 aprile 2018, come modificato (da ultimo) dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 30 ottobre 2019: *"dopo l'effettuazione dei controlli con esito positivo, il SdI recapita la fattura elettronica al soggetto ricevente e in caso di esito positivo del recapito invia al soggetto trasmittente una ricevuta di consegna della fattura elettronica che contiene anche l'informazione della data di ricezione da parte del destinatario"*.

In alcuni casi la consegna della fattura elettronica da parte del SdI non è possibile per cause tecniche come, ad esempio, quando:

- il canale telematico (web service o sistema di trasmissione dati tra terminali remoti basato su protocollo SFTP) non è attivo e funzionante,
- la casella Pec indicata risulta piena o non attiva,
- il cliente non abbia comunicato al cedente/prestatore il codice destinatario ovvero la PEC attraverso cui intende ricevere la fattura elettronica dal SdI.

In questi casi il SdI rende comunque disponibile al cessionario/committente la fattura elettronica nella sua area riservata del sito web dell'Agenzia delle entrate, comunicando tale informazione, unitamente alla data di messa a disposizione del file, al soggetto trasmittente, affinché il cedente/prestatore comunichi – per vie diverse dal SdI – al cessionario/committente che la fattura elettronica è a sua disposizione nella predetta area riservata.

In tale circostanza, ai fini fiscali la data di ricezione della fattura è rappresentata dalla data di presa visione della stessa sul sito web dell'Agenzia delle entrate da parte del cessionario/committente.

Questo è il momento a partire dal quale sarà possibile detrarre l'Iva per il cliente.

Il SdI comunica, infine, al cedente/prestatore l'avvenuta presa visione della fattura elettronica da parte del cessionario/committente.

2. NOTE DI VARIAZIONE IVA - PROCEDURE CONCURSUALI

Si ricorda che l'art. 18 del Decreto "Sostegni-bis" ha modificato i requisiti per l'individuazione del termine iniziale di emissione delle note di variazione IVA in diminuzione, nel caso in cui il cessionario o committente sia assoggettato a una procedura concorsuale (*cf.* circolare di Studio n. 14/2021, § 5).

Decorrenza

Le novità si applicano alle sole procedure concorsuali avviate a decorrere dal 26.5.2021 (data di entrata in vigore del Decreto "Sostegni-bis").

Termine iniziale di emissione della nota

Con le novità introdotte dall'art. 18 del Decreto "Sostegni-bis", per le procedure concorsuali avviate a decorrere dal 26.5.2021 si consente ora l'emissione della nota di variazione IVA in diminuzione già al momento in cui il debitore è assoggettato alla procedura concorsuale.

Si ricorda che la versione previgente della norma, come interpretata dall'Amministrazione finanziaria, permetteva la variazione IVA in diminuzione solamente al verificarsi dell'infruttuosità della procedura concorsuale (che, di fatto, coincide con il termine della medesima).

La nuova disposizione identifica il momento da cui il debitore si considera assoggettato a una procedura concorsuale, vale a dire rispettivamente:

- dalla data della sentenza dichiarativa del fallimento;
- dalla data del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- dalla data del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo;
- dalla data del decreto che dispone la procedura di Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Termine finale di emissione della nota

L'anticipazione del momento in cui il contribuente ha la possibilità di recuperare l'IVA con il meccanismo della variazione in diminuzione e della conseguente detrazione ha come conseguenza l'anticipazione anche del termine ultimo entro il quale può essere effettuato tale recupero. Si ricorda che l'art. 19 del DPR n. 633/1972 dispone che "*il diritto alla detrazione può essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto stesso è sorto*". Pertanto, mentre in base alla previgente formulazione dell'art. 26 il recupero dell'IVA poteva aver luogo al più tardi con la dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui veniva riscontrata l'infruttuosità della procedura concorsuale, adesso può aver luogo con la dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui la procedura viene avviata.

Pertanto, relativamente all'anno 2022, le note di variazione in diminuzione per il "recupero" dell'Iva nei confronti di soggetti sottoposti a procedure concorsuali nell'anno 2022 devono essere emesse entro il 31 dicembre 2022.

In alternativa, è possibile emettere le note di variazione entro il 2 maggio 2023 (termine ultimo di presentazione

della dichiarazione Iva relativa all'anno 2022): tali note di variazione vanno però registrate in un apposito registro sezionale o comunque con una tecnica che consenta di distinguerle dalle note di variazione "correnti" e l'Iva non dovrà essere considerata nella liquidazione corrispondente al mese in cui tali note di variazione sono state registrate. E' possibile infatti detrarre l'Iva di tali note di variazione solo nella dichiarazione annuale Iva/2023 relativa all'anno 2022, da presentare entro il 2 maggio 2023.

Pagamento del corrispettivo successivo alla procedura

Nel caso in cui, successivamente all'assoggettamento del debitore alla procedura, il corrispettivo sia pagato, in tutto o in parte, il cedente o prestatore dovrà emettere nota di variazione IVA in aumento e, a sua volta, il cessionario o committente potrà esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta, ai sensi dell'art. 19, comma 1, del D.P.R. n. 633/72, previa registrazione della nota ricevuta.

Esclusione dalla rettifica della detrazione

La nota di variazione emessa dal fornitore nei confronti di un debitore inadempiente sottoposto a procedura concorsuale a far data dal 26 maggio 2021 non determina per il debitore stesso alcuna variazione della detrazione effettuata. Tale esclusione non si riferisce, stando al tenore letterale della norma, agli accordi di ristrutturazione del debito e ai piani attestati di risanamento, nei quali casi la variazione è da registrare nel registro IVA delle fatture emesse o dei corrispettivi, nei limiti della detrazione originariamente operata.

3. STAMPA DEI REGISTRI CONTABILI

Si ricorda che il libro giornale, il libro inventari, il registro dei beni ammortizzabili, i registri previsti ai fini Iva e, in generale, tutte le scritture contabili possono essere tenuti, alternativamente:

- in modalità cartacea;
- in modalità digitale (sostitutiva di quella cartacea).

I registri contabili (detti anche libri contabili) previsti dal codice civile e dalla normativa fiscale ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva sono costituiti principalmente dal libro giornale, dal libro inventari, dal registro dei beni ammortizzabili e dai registri previsti dalla normativa Iva.

Il termine per la stampa fiscale dei registri contabili obbligatori dell'esercizio 2021 è stabilito entro tre mesi successivi al termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi e, quindi, per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, al 28 febbraio 2023.

La stampa "cartacea" dei registri contabili

Il D.L. n. 34/2019 ha modificato le norme relative all'obbligo di stampa dei libri contabili per i soggetti che hanno scelto la modalità cartacea. Più precisamente, affinché i registri contabili dell'esercizio 2021 tenuti con sistemi meccanografici siano considerati regolari, non è più necessario che essi siano fisicamente stampati su carta ma è sufficiente che essi siano disponibili e pronti alla stampa: il contenuto dei libri contabili deve essere disponibile su sistemi digitali che consentano l'immediata stampa cartacea qualora ciò dovesse essere necessario (ad esempio, nel caso di richiesta da parte degli organi verificatori). È in ogni caso necessario apporre sul *file* prodotto un riferimento temporale opponibile a terzi (marca temporale) in data antecedente o uguale al 28 febbraio 2023. Questa opportunità, già prevista per i registri Iva, è stata ora estesa anche agli altri registri contabili, e tecnicamente anche al registro dei beni ammortizzabili; tuttavia con particolare riferimento

a tale registro si rammenta che lo stesso deve risultare aggiornato, secondo quanto disposto dall'articolo 16 del D.P.R. n. 600/1973, già entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi, ossia, relativamente al 2021, entro il 30 novembre 2022.

Modalità di numerazione		
Libro/registro meccanografico	Tipo di numerazione	Esempio
Libro giornale	Progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento della contabilità	2021/1, 2021/2, 2021/3 etc
Libro inventari	Progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento. Sull'ultima pagina di ciascun anno stampato è consigliabile annotare il numero di pagine di cui si compone ogni annualità ed è obbligatoria la sottoscrizione da parte del legale rappresentante	2021/1, 2021/2, 2021/3 etc
Registri fiscali (registri Iva acquisti, Iva vendite, corrispettivi, beni ammortizzabili, etc.)	Progressiva per anno di utilizzo con indicazione dell'anno di riferimento della contabilità	2021/1, 2021/2, 2021/3 etc

Le disposizioni recate dal D.L. n. 34/2019 non sono state accompagnate da un medesimo intervento in tema di imposta di bollo. Secondo le indicazioni fornite dall'istituto di ricerca del Consiglio nazionale dei Dottori Commercialisti (documento di ricerca del 17 gennaio 2020), si può sostenere che possano verificarsi, in merito agli obblighi di imposta di bollo, le seguenti due ipotesi:

- **Tenuta dei libri contabili con sistemi informatici e conservazione tradizionale non sostitutiva e stampa periodica su carta:** l'imposta di bollo dovrà essere in questo caso assolta in funzione del numero di pagine attraverso l'apposizione dell'apposito contrassegno, oppure mediante pagamento tramite modello F23.
- **Tenuta dei libri contabili con sistemi informatici e conservazione tradizionale non sostitutiva con stampa su carta al momento di eventuali verifiche:** in questo appare corretto liquidare l'imposta in base alle registrazioni e versarla in un'unica soluzione mediante F24, ovvero liquidare l'imposta sulla base del numero di pagine generate dal formato pdf utilizzando il modello F23.

In ogni caso nella stampa dei libri cartacei si deve tener conto che se dal precedente esercizio residuano pagine (fino alla centesima) è possibile utilizzarle senza alcun pagamento di imposta di bollo.

Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui registri "cartacei"			
Libro/registro	Bollatura	Società di capitali	Altri soggetti
Libro giornale	Sì	16 euro ogni 100 pagine o	32 euro ogni 100 pagine o

		frazione	frazione
Libro inventari	Sì	16 euro ogni 100 pagine o frazione	32 euro ogni 100 pagine o frazione
Registri fiscali	No	Non dovuta	

L'archiviazione sostitutiva dei registri contabili

Nella conservazione informatica è prevista la sostituzione dei documenti cartacei con l'equivalente documento in formato digitale la cui valenza legale di forma, contenuto e tempo viene attestata attraverso la firma digitale e la marca temporale.

Il processo di conservazione sostitutiva è finalizzato a rendere un documento elettronico non deteriorabile e, quindi, disponibile nel tempo nella sua autenticità e integrità e va concluso entro il termine di 3 mesi dalla scadenza della presentazione della dichiarazione annuale (per l'esercizio 2021, entro il 28 febbraio 2023).

Le modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui documenti informatici sono diverse rispetto a quelle previste per i libri cartacei. L'imposta va infatti versata in una unica soluzione entro il 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento mediante il modello F24 utilizzando il codice tributo 2501.

L'ammontare annuo dell'imposta dovuta è determinato in funzione della quantità di fatture, atti, documenti e registri emessi o utilizzati nel corso dell'anno. La risoluzione n. 161/E/2007 ha chiarito che per registrazione deve intendersi ogni singolo accadimento contabile, a prescindere dalle righe di dettaglio.

Modalità di assolvimento dell'imposta di bollo sui registri "digitali"			
Libro/registro	Bollatura	Società di capitali	Altri soggetti
Libro giornale	Sì	16 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse	32 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse
Libro inventari	Sì	16 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse	32 euro ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse
Registri fiscali	No	Non dovuta	

4. AGEVOLAZIONI ALLE IMPRESE: AGGIORNAMENTO DEL SITO INTERNET

Si ricorda che, al fine di evitare l'applicazione delle sanzioni previste dalla Legge n. 124/2017, i soggetti che redigono il bilancio in forma abbreviata e i soggetti comunque non tenuti alla redazione della Nota integrativa (imprenditori individuali, società di persone e micro imprese), che hanno percepito erogazioni pubbliche nel corso del 2021, devono darne informativa entro il 31 dicembre 2022 sul proprio sito internet e/o sul portale digitale delle associazioni di categoria di appartenenza. Al fine di evitare la pubblicazione di informazioni non rilevanti, gli obblighi di pubblicazione relativi alle erogazioni pubbliche non si applicano ove il complessivo importo di sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti erogati sia inferiore a 10.000,00 euro nel periodo considerato.

In merito alla possibilità per le società di capitali di indicare tali informazioni nella "nota integrativa abbreviata" ovvero nelle "annotazioni del bilancio micro", esistono forti contrasti interpretativi, imputabili

anche al fatto che la relazione illustrativa al D.L. n. 34/2019 pareva riconoscere entrambe le possibilità per le imprese che redigono il bilancio in forma abbreviata oppure che non redigono la Nota integrativa.

La suddetta relazione illustrativa, infatti, prevedeva quanto segue: *“Per la seconda categoria di imprese, che non sono soggette all’obbligo di predisposizione della nota integrativa, l’obbligo di trasparenza, in analogia a quanto previsto per le associazioni, le Onlus e le fondazioni, potrà essere assolto, mediante pubblicazione degli importi ricevuti nel proprio sito internet o, in mancanza, sul portale digitale delle associazioni di categoria di appartenenza dell’impresa. In alternativa, ove tali imprese decidano di redigere la nota integrativa allegata al proprio bilancio di esercizio, l’obbligo di trasparenza sarà assolto all’interno della nota stessa”*.

Alcune risposte fornite dal Ministero dello Sviluppo economico, non ancora rese pubbliche, sono andate invece in direzione opposta, ritenendo sempre, in ogni caso, obbligatoria l’indicazione degli aiuti sul sito internet (almeno con un rinvio alla Nota integrativa o con la pubblicazione di un estratto).

5. RITENUTE SULLE PROVVISORIE

Si ricorda che, anche nel corso del 2023, la ritenuta sulle provvisorie corrisposte, inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari, potrà essere calcolata nella misura del 23% sul 20% dell’imponibile, a condizione che gli agenti ed i rappresentanti spediscono entro e non oltre il 31 dicembre 2022, a mezzo raccomandata con avviso di ricevimento, apposita dichiarazione, datata e sottoscritta, con la quale affermano di avvalersi dell’opera di dipendenti o di terzi (quali, ad esempio, agenti, sub-agenti, mediatori, procacciatori d’affari). La dichiarazione può essere spedita non solo per raccomandata A.R. ma anche a mezzo di posta elettronica certificata (P.E.C.).

In mancanza di tale dichiarazione, la società erogante non potrà applicare la ritenuta ridotta, ma dovrà operare la normale ritenuta del 23% sul 50% delle provvisorie corrisposte.

Si ricorda che la comunicazione (vedi *fac-simile* riportato a pag. 8 della presente circolare) avrà valenza non solo per l’anno 2023, ma fino a revoca o fino alla perdita dei requisiti da parte dell’agente.

* * * * *

Restando a disposizione per ogni eventuale chiarimento, si coglie l’occasione per porgere distinti saluti.

Dott. Alessandro Michetti



FAC-SIMILE DI DICHIARAZIONE DA INVIARE ALLA SOCIETA' EROGANTE

(redatta su carta intestata dell'agente, rappresentante di commercio, etc.)

Luogo e Data

Spettabile

.....
.....
.....

RACCOMANDATA A.R.

Dichiarazione rilasciata ai sensi e per gli effetti dell'articolo 3 del D.M. 16.4.1983

Il sottoscritto, nella sua qualità di
..... della ditta/società con sede in
..... vian., codice fiscale, partita IVA
.....

DICHIARA

sotto la sua completa responsabilità la sussistenza delle condizioni per poter beneficiare della ritenuta d'acconto nella misura ridotta sulle provvigioni spettanti, a far data dal prossimo **1° gennaio 2023**, stante l'utilizzo in via continuativa e per la prevalente parte dell'anno dell'opera di dipendenti (o di terzi) per lo svolgimento dell'attività di intermediazione di commercio.

Il sottoscritto chiede pertanto, che a partire dalla predetta data, la ritenuta d'acconto con l'aliquota del 23% venga commisurata su un ammontare pari al 20% delle provvigioni che saranno liquidate a nostro favore, con l'intesa che verranno tempestivamente comunicate le eventuali variazioni che facciano decadere tale beneficio.

Timbro e firma