

settimana **professionale**

LA RIVISTA DI APPROFONDIMENTO CONTABILE - PROFESSIONALE - FISCALE

Manovre

IL DECRETO ENERGIA

Le principali novità fiscali

di **Pierluigi Antonini**

2

Tributi locali

IMPOSTA DI SOGGIORNO, DECIDE IL GIUDICE TRIBUTARIO

di **Enzo Di Giacomo**

7

IVA e imposte indirette

IVA TRASPORTI INTERNAZIONALI

Ridotti i casi in cui è possibile usufruire della non imponibilità

di **Michele Siconolfi**

11

IVA e imposte indirette

LE NOVITÀ INTRASTAT DAL 1° GENNAIO 2022

di **Francesco D'Alfonso**

16

FISCO E PROFESSIONI: IL CONSULENTE D'IMPRESA

LE TECNICHE DI ANALISI A SUPPORTO DELLE DECISIONI SUGLI INVESTIMENTI

di **Giuseppe Toccoli**

24

IL REVISORE DEGLI ENTI LOCALI

LA DETERMINA DI LIQUIDAZIONE DELLA SPESA

di **Sistema Enti Locali Srls**

30

COMITATO TECNICO SCIENTIFICO SEAC

Coordinatore comitato scientifico gruppo SEAC

Merighi Jgor



Area fiscale

Forte Nicola – Responsabile scientifico

Girinelli Alberto – Coordinatore area

Bidoli Paolo

Manzana Giacomo

Chizzola Paolo

Novello Laura

De Luca Vincenzo

Romanelli Gianfranco

Lauro Stefano

Venuti Marco

Lovecchio Luigi

Zanin Tullio

Area amministrazione del personale

Proia Giampiero – Responsabile scientifico

Clappa Federico – Coordinatore area

Bosco Alberto

Petrassi Mauro

Caresia Francesca

Sgro Manuela

Gallo Beniamino

Testi Giuliano

Lazzarelli Guido

Area servizi multimediali

Urbinati Stefano

Toniolatti Nicola

SERVIZIO DI INFORMAZIONE PROFESSIONALE DI SEAC S.P.A.

Trento - Via Solteri, 74 • Tel 0461/805111 • seac.it • E-mail: info@seac.it • Capitale sociale: Euro 43.600.000 i.v.

Direttore responsabile Giovanni Bort

RIPRODUZIONE VIETATA

L'elaborazione dei testi, ancorché curata con scrupolosa attenzione, esprime l'opinione degli autori e non impegna alcuna responsabilità.

IL DECRETO ENERGIA

Le principali novità fiscali

di *Pierluigi Antonini* – Avvocato, Dottore di ricerca in diritto tributario

in questo articolo...

L'attività legislativa prosegue senza sosta e tenta di trovare soluzioni ai complessi scenari che si stanno susseguendo senza soluzione di continuità. In questo compito tutt'altro che facile – dove la "coperta" è sempre un po' corta – si cerca di dare sollievo ad imprese e famiglie colpite da una crisi ormai endemica. Anche il recente Decreto Energia (D.L. n. 17/2022) va in questo senso e fa un ampio uso della leva fiscale come strumento di sostegno. Molti i crediti d'imposta (per le imprese "energivore" e "gasivore" ad esempio), ma anche riduzione dell'IVA sull'energia e qualche intervento in tema di imposte sul reddito.

Con il Decreto Legge 1° marzo 2022, n. 17 (c.d. **Decreto Energia**) il Governo ha adottato misure urgenti per il contenimento dei costi dell'energia elettrica e del gas naturale, per lo sviluppo delle energie rinnovabili e per il rilancio delle politiche industriali.

Anche in questo caso, come spesso accade, l'obiettivo di fornire un sollievo a famiglie e imprese passa anche attraverso un ampio uso della **leva fiscale**, essenzialmente sotto forma di riduzione diretta di imposte e la concessione di crediti d'imposta.

Nel dettaglio, le disposizioni del Decreto che prevedono l'utilizzo della fiscalità come mezzo di riduzione del contenimento dei costi o come supporto alle energie rinnovabili e il rilancio industriale sono le seguenti:

- **riduzione IVA gas** II trimestre 2022;
- credito d'imposta per le **imprese energivore**;
- credito d'imposta per le imprese a forte consumo di gas naturale (imprese "**gasivore**");
- interventi in favore del settore dell'**autotrasporto**;
- contributo sotto forma di credito d'imposta per l'efficienza energetica nelle **regioni del sud** riapertura dei termini per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni e delle partecipazioni;
- deduzione delle **svalutazioni** degli anni precedenti.

■ RIDUZIONE IVA GAS II TRIMESTRE 2022 (ART. 2)

L'articolo 2 del Decreto in esame, introducendo una deroga al D.P.R. n. 633/1973 (Decreto IVA), **riduce al 5% l'aliquota IVA applicabile alle somministrazioni di gas metano per usi civili e industriali dei mesi aprile, maggio e giugno 2022.**

La nuova disposizione, più in particolare, prevede che le somministrazioni di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali¹, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di **aprile, maggio e giugno 2022**, sono assoggettate all'aliquota **IVA del 5%**.

Qualora le somministrazioni di cui al primo periodo siano contabilizzate sulla base di consumi stimati, l'aliquota IVA del 5% si applica anche alla differenza derivante dagli importi ricalcolati sulla base dei consumi effettivi riferibili, anche percentualmente, ai mesi di aprile, maggio e giugno 2022.

Pare utile ricordare che un analogo intervento era già stato previsto dal D.L. n. 130/2021 (primo Decreto Energia) per i mesi di ottobre, novembre e dicembre 2021.

■ CREDITO D'IMPOSTA A FAVORE DELLE IMPRESE ENERGIVORE (ART. 4)

Il Decreto, all'articolo 4, riconosce alle imprese a forte consumo di energia elettrica (c.d. "**energivore**") che hanno subito un significativo incremento del relativo costo, un contributo straordinario sotto forma di **credito di imposta pari al 20%** delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2022.

Le imprese a forte consumo di energia elettrica sono identificate dal Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico 21 dicembre 2017 e sono quelle che hanno un **consumo medio** di energia elettrica, calcolato nel periodo di riferimento, **pari ad almeno 1 GWh/anno** e che rispettano **uno** dei seguenti requisiti:

- operano nei settori dell'Allegato 3 alla Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020 (**estrazione di minerali, produzione di oli e grassi, tessitura, produzione di cemento, fabbricazione di componenti elettronici, etc.**);
- operano nei settori dell'Allegato 5 alla Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020 (**altri settori minerari e manifatturieri non inclusi nell'allegato 3**) e sono caratterizzate da un **indice di intensità elettrica positivo** determinato, sul periodo di riferimento, in relazione al valor medio triennale del valore aggiunto lordo a prezzi di mercato non inferiore al 20%;
- non rientrano fra quelle di cui ai precedenti punti a) e b), ma sono **ricomprese negli elenchi delle imprese a forte consumo di energia redatti**, per gli anni 2013 o 2014, dalla Cassa per i servizi energetici e ambientali (**CSEA**).

Occorrerà quindi che le imprese verifichino attentamente la loro eventuale riconducibilità soggettiva all'interno di una delle predette categorie. Anche se questo non basta, dal momento che, per beneficiare del credito d'imposta è necessario altresì rispettare il seguente **requisito oggettivo**.

Il credito d'imposta, infatti, è destinato a tali imprese, là dove risulti un incremento significativo del costo dell'energia, ovvero nel caso in cui i costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del **primo trimestre 2022** ed al netto delle imposte

¹ Di cui all'articolo 26, comma 1, D.Lgs. n. 504/1995 (T.U.A.), che si riporta: "Il gas naturale (codici NC 2711 11 00 e NC 2711 21 00), destinato alla combustione per usi civili e per usi industriali, nonché all'autotrazione, è sottoposto ad accisa, con l'applicazione delle aliquote di cui all'allegato I, al momento della fornitura ai consumatori finali ovvero al momento del consumo per il gas naturale estratto per uso proprio".

e degli eventuali sussidi, subiscano un **incremento superiore al 30%** relativo al **medesimo periodo dell'anno 2019**, anche tenuto conto di eventuali contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa².

■ CREDITO D'IMPOSTA A FAVORE DELLE IMPRESE A FORTE CONSUMO DI GAS (ART. 5)

Ancora un credito d'imposta per le imprese, ma stavolta per quelle che consumano molto gas naturale (c.d. "**gasivore**"),

La norma in commento riconosce a tali imprese, solo nel caso in cui abbiano subito un significativo incremento del relativo costo, un contributo straordinario sotto forma di **credito di imposta** pari al pari al **15%** della **spesa** sostenuta **per l'acquisto** del medesimo **gas**, consumato nel primo trimestre solare dell'anno 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici.

Le imprese "gasivore" sono identificate dal Decreto del Ministro della Transizione Ecologica 21 dicembre 2021, e sono quelle che:

- operano nei settori elencati nell'**allegato 1** al medesimo decreto³;
- che hanno un **consumo** medio di gas naturale, calcolato per il periodo di riferimento, pari ad **almeno 1 GWh/anno** (ovvero 94.582 Sm³/anno, considerando un potere calorifico superiore per il gas naturale pari a 10,57275 kWh/Sm³); e
- hanno consumato, nel **primo trimestre solare dell'anno 2022**, un quantitativo di gas naturale per usi energetici **non inferiore al 25%** di tale volume di gas naturale (indicato all'articolo 3, comma 1, del medesimo decreto), al netto dei consumi di gas naturale impiegato in usi termoelettrici.

Anche in questo caso, accanto al predetto requisito soggettivo, ne esiste uno "**oggettivo**".

Difatti, il credito d'imposta è destinato a tali imprese, là dove risulti un **incremento significativo del costo dell'energia**, ovvero nel caso in cui il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al medesimo trimestre, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore del Mercati Energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al primo trimestre dell'anno 2019.

■ INTERVENTI IN FAVORE DEL SETTORE DELL'AUTOTRASPORTO (ART. 6)

Naturalmente, il settore dell'**autotrasporto** non poteva essere dimenticato con due distinti crediti d'imposta.

L'articolo 6 del Decreto riconosce un contributo sotto forma di **credito d'imposta**, per il 2022, alle imprese aventi sede legale o stabile organizzazione in Italia, ed esercenti **attività logistica e di trasporto delle merci in conto terzi con mezzi di trasporto di ultima generazione Euro VI/D a bassissime emissioni inquinanti**.

² Il credito di imposta è riconosciuto anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta e autoconsumata dalle imprese energivore nel secondo trimestre 2022. In tal caso, l'incremento del costo è calcolato con riferimento alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati ed utilizzati dall'impresa per la produzione della medesima energia elettrica e il credito di imposta è determinato con riguardo al prezzo convenzionale dell'energia elettrica pari alla media, relativa al secondo trimestre 2022, del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica (PUN, ovvero il prezzo di riferimento dell'energia elettrica in Italia acquistata alla borsa elettrica).

³ Si tratta di un lungo elenco che non è possibile riportare in questa sede.

Il credito è pari al **15%** del costo di **acquisto**, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, del **componente AdBlue** che è necessario per la trazione di tali mezzi e i cui prezzi sono aumentati a causa dell'aumento dei prezzi del metano necessario per produrlo: si tratta infatti di un componente che abbatta le emissioni di ossidi di azoto (NOx) nei motori diesel di ultima generazione e ne consente l'utilizzo al posto di mezzi più obsoleti.

L'acquisto deve essere comprovato mediante le relative **fatture**.

Le predette disposizioni si applicano nel rispetto della normativa europea in materia di aiuti di Stato e ai relativi adempimenti europei provvederà il Ministero delle infrastrutture e della mobilità sostenibili.

È inoltre previsto che le disposizioni attuative verranno stabilite con un Decreto del Ministro delle Infrastrutture e della Mobilità Sostenibili, di concerto con il Ministro della Transizione Ecologica e con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottare entro sessanta giorni.

Con il comma 5 si riconosce alle imprese aventi sede legale o stabile organizzazione in Italia, ed esercenti attività logistica e di trasporto delle merci in conto terzi con mezzi di trasporto ad elevata sostenibilità ad alimentazione alternativa a metano liquefatto, un **credito d'imposta**, sempre per l'anno **2022**, nella misura del **20%** delle spese sostenute, al netto dell'imposta sul valore aggiunto e nel limite massimo di spesa di 25 milioni di euro, **per l'acquisto di gas naturale (metano) liquefatto (GNL)** utilizzato per la trazione dei mezzi, comprovato sempre mediante le relative fatture d'acquisto.

Anche in questo caso, le disposizioni attuative sono demandate ad un Decreto del Ministro delle Infrastrutture e della Mobilità Sostenibili, di concerto con il Ministro della Transizione Ecologica e con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottare entro sessanta giorni.

■ CREDITO D'IMPOSTA PER L'EFFICIENZA ENERGETICA NELLE REGIONI DEL SUD (ART. 14)

L'articolo 14 introduce misure di incentivazione degli investimenti diretti all'incremento dell'**efficienza energetica** e all'**autoproduzione di energia da fonti rinnovabili** dirette alle regioni del **mezzogiorno** (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia), per il tramite di un **credito d'imposta** riconosciuto fino al 30 novembre 2023.

In particolare, il comma 1 attribuisce un contributo sotto forma di **credito d'imposta**, nel limite di 145 milioni di euro per ciascuno degli anni 2022 e 2023, nella misura massima consentita dal regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, alle imprese che effettuano **investimenti** nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia volti ad ottenere una migliore **efficienza energetica** e a promuovere la **produzione di energia da fonti rinnovabili**.

Il contributo è concesso fino al 30 novembre 2023 ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. n. 241/1997.

La norma individua puntualmente i costi ammissibili all'agevolazione: si tratta dei costi degli **investimenti supplementari** necessari per conseguire un livello più elevato di efficienza energetica e per l'autoproduzione di energia da fonti rinnovabili nell'ambito delle strutture produttive.

Un Decreto del Ministro per il Sud e la coesione territoriale, di concerto con il Ministro della Transizione Ecologica, il Ministro dello sviluppo economico e il Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto, dovrà prevedere le disposizioni attuative.

■ RIAPERTURA DEI TERMINI PER LA RIDETERMINAZIONE DEI VALORI DI ACQUISTO DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI (ART 29)

L'articolo in commento proroga la facoltà di **rideterminare i valori delle partecipazioni in società non quotate e dei terreni** (sia agricoli sia edificabili) posseduti, sulla base di una perizia giurata di stima, a condizione che il valore così rideterminato sia assoggettato a un'**imposta sostitutiva**.

È bene ricordare che gli articoli 5 e 7, L. n. 448/2001 hanno introdotto la possibilità di rideterminare i valori delle partecipazioni in società non quotate e dei terreni (sia agricoli sia edificabili) **posseduti da persone fisiche e società semplici** alla data del 1° gennaio 2002, agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze ai fini delle imposte sul reddito. Attraverso la rivalutazione, è possibile assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, un nuovo valore determinato sulla base di una perizia giurata di stima redatta da specifiche categorie di soggetti. Tale valore è assoggettato a un'imposta sostitutiva. Tale possibilità è stata via via prorogata negli anni.

Con il Decreto, viene tuttavia **umentata dall'11 al 14% l'aliquota** dell'imposta sostitutiva.

■ DEDUZIONE DELLE SVALUTAZIONI DEGLI ANNI PRECEDENTI PER ENTI CREDITIZI E FINANZIARI (ART. 42)

"Nascosta" nei meandri delle disposizioni finanziarie, in fondo al Decreto, vi è una disposizione secondo la quale la **deduzione della quota del 12% dell'ammontare dei componenti negativi ai fini IRES e IRAP⁴** per gli enti creditizi e finanziari e per le imprese di assicurazione, prevista dall'articolo 16, D.L. n. 83/2015, è **differita**, in quote costanti, **al periodo d'imposta 2022 e ai tre successivi**.

Pare utile ricordare che il citato articolo 16 ha stabilito la deducibilità delle svalutazioni e delle perdite su crediti di enti creditizi e finanziari e imprese di assicurazione, modificando l'articolo 106, comma 3, del TUIR.

In particolare, il comma 4 prevede che le svalutazioni e le perdite su crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo iscritte in bilancio fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2014 e non ancora dedotte ai sensi del comma 3 dell'articolo 106 del TUIR sono deducibili:

- per il 5% del loro ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016,
- per l'8% nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017,
- per il 10% nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018,
- per il 12% nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024, e
- per il 5% nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025.

⁴ Prevista, rispettivamente, dai commi 4 e 9 dell'articolo 16, D.L. n. 83/2015.

IMPOSTA DI SOGGIORNO, DECIDE IL GIUDICE TRIBUTARIO

di Enzo Di Giacomo – Esperto Tributario

in questo articolo...

Nel caso di mancato riversamento da parte del gestore della struttura **ricettizia** al Comune dell'imposta di soggiorno, la competenza spetta al giudice tributario. Il gestore della predetta struttura è Responsabile dell'imposta di soggiorno, rientrando tali fattispecie nel campo di applicazione dell'art. 2 D.Lgs. n. 546/1992 che fonda la giurisdizione delle Commissioni tributarie per tasse e tributi di ogni genere e specie (Corte dei Conti – Sez. Lombardia n. 6/2022).

■ AMBITO NORMATIVO

L'art. 180, comma 3, D.L. n. 347/2020, convertito dalla Legge n. 77/2020, ha introdotto l'art. 1-ter dell'art. 4, D.Lgs. n. 23/2011, secondo il quale "il gestore della struttura ricettiva è responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno e del contributo di soggiorno ex D.L. n. 78/2010 (art. 14), con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione nonché dei successivi adempimenti previsti dalla legge e dal regolamento comunale".

L'imposta di soggiorno è stata istituita per i comuni, unioni di comuni e i comuni rientranti tra le località turistiche dall'art. 4, D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23.

Successivamente tale imposta è stata estesa anche alle c.d. "**locazioni brevi**" (art. 4, co 5-ter, D.L., n. 50/2017, conv. dalla L. n. 96/2017, ovvero ai **contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni** stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare.

L'art. 180, comma 3, D.L. n. 34/2020, ha introdotto il comma 1-ter, D.Lgs. n. 23/2011, sopra citato, definendo il gestore della struttura ricettiva quale responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno di cui al comma 1 e del contributo di soggiorno di cui all'art. 14, comma 6, lett. B), D.L. n. 78 /2010, conv. dalla L. n. 122/2010, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi.

Pertanto la norma sopra citata qualifica in modo espresso il gestore della struttura ricettiva come "*responsabile d'imposta*", richiamando sotto l'ambito sanzionatorio il D.Lgs. n. 471/1997, per i fatti successivi all'entrata in vigore del citato art. 180, D.L. n. 34/2020; stante ciò le fattispecie riconducibili alla riscossione dell'imposta di soggiorno rientrano nell'ambito della giurisdizione delle Commissioni tributarie in virtù del disposto dell'art. 2, D.Lgs. n. 246/1992, in base al quale i giu-

dici tributari applicano le norme del codice di procedura civile per quanto non disposto dalle norme del presente decreto.

Dal punto di vista penale la Cassazione circa il mancato versamento delle somme ha escluso il reato di peculato (cfr. n. 30227/2020), atteso che il gestore in esame è individuato come responsabile del pagamento dell'imposta di soggiorno.

■ IL CASO CONCRETO

La Guardia di Finanza, nell'ambito dell'attività diretta al contrasto dell'evasione nel settore recettivo turistico alberghiera, ha trasmesso alla competente Corte dei Conti denuncia di danno erariale nei confronti di una ditta individuale, esercente l'attività di "affittacamere casa vacanze Bed e breakfast e breakfast vacanze".

I militari, sulla scorta dei documenti contabili ed extra-contabili acquisiti e del Regolamento comunale, avevano potuto ricostruire il numero degli alloggiati presso la struttura alberghiera e dell'ammontare complessivo che il gestore, in qualità di agente contabile, avrebbe dovuto riscuotere e versare nelle casse comunali a titolo di imposta di soggiorno.

La Procura della Corte ha citato in giudizio il titolare in quanto responsabile di danno erariale nei confronti del Comune.

I giudici, sulla base del quadro normativo vigente, hanno ritenuto che la fattispecie in esame non sia sottoposta alla giurisdizione della Corte dei conti ma a quella delle Commissioni tributarie.

Gli stessi hanno evidenziato che l'art. 180, comma 3, D.L. n. 34/2020, conv. dalla L. n. 77/2020, ha introdotto l'art. 4, comma 1-ter, D.Lgs. n. 23/2011, secondo cui il gestore della struttura recettiva è responsabile dell'imposta di soggiorno, con diritto di rivalsa sui soggetti passivi, della presentazione della dichiarazione nonché dei successivi adempimenti di cui alla legge e al regolamento comunale.

Atteso che la citata norma qualifica in modo esplicito il gestore della struttura come "**responsabile d'imposta**", richiamando sotto il profilo sanzionatorio le norme contenute nel D.Lgs. n. 471/1997 per i fatti successivi all'entrata in vigore del citato art. 180, la fattispecie rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 2, D.Lgs. n. 546/1992. La disposizione citata prevede la giurisdizione delle Commissioni tributarie in materia di imposte, tasse e tributi di ogni genere e specie comunque denominati, ivi compresi quelli regionali, provinciali e comunali, il contributo per SSN, le sovrainposte e le addizionali, nonché gli interessi e ogni altro accessorio.

Il collegio, uniformandosi alla precedente Sent. n. 38/2021 della stessa Sezione Lombardia del giudice contabile, ha ritenuto che la norma di cui all'art. 180, comma 1-ter, D.Lgs. n. 23/2011, abbia portata innovativa e non interpretativa e sia applicabile anche ai fatti precedenti alla sua entrata in vigore, in forza dell'art. 5 *quinquies*, D.L. n. 146/2021, conv. dalla L. n. 215/2021. Quest'ultima norma rubricata "**interpretazione autentica**" del comma 1-ter, D.Lgs. n. 23/2011, che attribuisce la qualifica di responsabile dell'imposta di soggiorno al gestore della struttura ricettiva, deve intendersi applicabile anche ai fatti verificatisi prime del 19 maggio 2020.

Alla luce di quanto precede, attesa la portata retroattiva della norma sopravvenuta (art. 180, comma 3, D.L. n. 34/2020), deve ritenersi superato il precedente indirizzo (cfr. CdC n. 22/2016) secondo cui i soggetti operanti presso le strutture ricettive, ove incaricati della riscossione della tassa in esame, assumono la funzione di agenti contabili.

■ GIURISPRUDENZA

Sul tema in esame la giurisprudenza del giudice contabile incentra la sua attenzione sulla doppia figura del gestore della struttura ricettizia come agente contabile o responsabile d'imposta.

Ai fini della configurazione come agente contabile si sono pronunciate varie sentenze della Corte dei Conti.

L'art. 180, comma 3, D.L. n. 34/2020 ha solo operato una depenalizzazione dell'illecito penale (art.314 c.p. peculato) restando immutata la giurisdizione della Corte dei conti in materia di omesso versamento dell'imposta il quale deve provvedere: all'incasso della tassa di soggiorno, accantonando e al riversamento al Comune.

Il gestore non assume, pertanto, la veste di sostituto di imposta, ma quella di responsabile del pagamento, un agente contabile che maneggia denaro pubblico ed è tenuto a riversarlo nelle casse dell'ente pubblico (cfr. Cass., sez. VI, n. 27707/2019).

Si è in presenza di un rapporto idoneo a fondare gli elementi costitutivi della responsabilità contabile, riscontrandosi nella fattispecie le caratteristiche dell'agente contabile, come delineate dall'art. 178 del R.D. n. 827 del 1924, (CdC n. 325/2021):

Costituisce danno erariale il mancato versamento al Comune da parte del gestore di una struttura ricettiva dell'imposta di soggiorno, imposta introdotta da ultimo con l'art. 4 del D.Lgs. n. 23/2011. Sussiste la giurisdizione contabile in materia di imposta di soggiorno attesa la sua struttura, che configura il cliente della struttura soggetto passivo della stessa e, per contro, come disciplinato nei regolamenti comunali previsti dall'art. 4, comma 3, del D.Lgs. 23/20. Il gestore della struttura ricettiva è inquadrabile come agente contabile investito della riscossione e del successivo versamento nelle casse comunali dell'importo, che rappresenta un'entrata di carattere pubblicistico. Sulla sussistenza della giurisdizione contabile, viene ricordato dalla Corte, non incide in alcun modo la circostanza che la società, soggetto gestore della struttura ricettiva in commento, fosse al momento della citazione in giudizio sottoposta a procedura fallimentare. (Corte dei Conti, Sez. giuris. Toscana, n. 152/2021).

Il gestore d'albergo il quale non riversi l'imposta di soggiorno percepita dai clienti, ed assume la qualifica di agente contabile, deve esser perseguito per danno erariale dalla competente Corte dei Conti, secondo le modalità del giudizio contabile e nell'ambito della giurisdizione della Corte dei Conti (CdC n. 19654/2018).

Anche la giurisprudenza di legittimità e quella di merito si sono pronunciate a favore della competenza delle Commissioni tributarie per l'imposta in esame

Al fine di individuare il contenuto del rapporto intercorrente tra il comune e i gestori delle strutture operanti nel territorio assumono rilievo decisivo i regolamenti comunali.

Fermo restando quindi il rapporto tributario, che intercorre tra il Comune e il soggetto passivo del tributo – ossia il cliente della struttura – il Regolamento comunale configura in genere in capo al gestore della struttura un obbligo "diretto", ovvero lo individua come debitore in proprio di somme nei confronti dell'Ente, obbligo rispetto al quale gli vengono imposti adempimenti di natura dichiarativa e "tributaria" (tra i quali l'assoggettamento, in caso di controversia, alla giurisdizione della Commissione Tributaria) e, in caso di omesso, ma anche ritardato o parziale versa-

mento dell'imposta, una sanzione amministrativa, anche questa "tipicamente tributaria", quale quella prevista dall'art. 13, D.Lgs. n. 471/1997 (Cass, 6 Sez Penale, n. 18320/2021).

Il gestore viene a rivestire la qualità di incaricato di pubblico servizio circa la riscossione della imposta di soggiorno, in considerazione della natura prettamente pubblicistica della sua attività, direttamente disciplinata dalle norme di diritto pubblico istitutive della relativa imposta. La giurisdizione di tale imposta appartiene alle Commissioni tributarie (Cass. n.36317/2020).

Il Comune ha il potere di accertare le violazioni degli obblighi di versamento dell'imposta di soggiorno, (art. 4, D.Lgs. n.23/2011) e la giurisdizione tributaria di carattere generale, ai sensi dell'art. 2 D.L. n. 546/1992, si radica in base alla materia indipendentemente dal contenuto dei motivi opposti dall'atto impositivo (SS. UU. Cassazione n. 1865/2011).

Nel caso specifico viene ribadita la giurisdizione del giudice tributario, escludendo quella della Corte dei Conti, in quanto la controversia non concerne presunte irregolarità nella condotta posta in essere in ordine al riversamento dell'imposta assolta dai clienti, ovvero la mera gestione del denaro spettante al Comune, ma l'esistenza dell'obbligazione tributaria nei confronti dei soggetti che hanno pernottato nell'albergo (CTR Piemonte n. 631/2020).

Ai Comuni spetta una attività articolata, a sua volta derivata dalla discendente autonomia riconosciuta dallo Stato, di istituire l'imposta di soggiorno e che si sviluppa, come per ogni obbligazione tributaria, nell'attività di controllo, accertamento e liquidazione delle imposte che sono fasi distinte ma che concorrono, messe a sistema, ad attuare l'obbligazione tributaria per la vista riserva fattane a favore dell'Ente periferico da parte dello Stato (CTP Brescia n. 285/2019).

IVA TRASPORTI INTERNAZIONALI

Ridotti i casi in cui è possibile usufruire della non imponibilità

di *Michele Siconolfi* – Dottore Commercialista e Revisore Legale in Roma

in questo articolo...

Dal primo gennaio scorso, sui trasporti internazionali di merci effettuati da sub-vettori grava l'IVA del 22%, non potendo applicarsi il trattamento di non imponibilità previsto dall'articolo 9 del D.P.R. n. 633/1972. È l'effetto delle modifiche apportate dalla Legge n. 215/2021 al fine di allineare la normativa nazionale a quella unionale, come interpretata dalla Corte di giustizia UE nella causa C-288/16. Proprio per uniformarsi ai principi dei giudici unionali nella sentenza citata, la nuova normativa introdotta nel nostro paese, inserendo un ultimo comma all'interno dell'articolo 9 del Decreto IVA, esclude dal beneficio i servizi di trasporto resi a soggetti diversi dall'esportatore, dal titolare del regime di transito, dall'importatore e dal destinatario dei beni o dal prestatore dei servizi di spedizione dei beni stessi.

Il Decreto Legge n. 146/2021, convertito con la Legge n. 215 del medesimo anno (di seguito anche "Decreto Fiscale"), ha introdotto un'importante novità nella disciplina relativa alla non imponibilità dei servizi internazionali.

In particolare, l'articolo 5-septies del Decreto Fiscale ha modificato l'articolo 9 del D.P.R. 633/1972, aggiungendo allo stesso articolo un terzo comma, in base al quale: *"Le prestazioni di cui al primo comma, numero 2), non comprendono i servizi di trasporto resi a soggetti diversi dall'esportatore, dal titolare del regime di transito, dall'importatore, dal destinatario dei beni o dal prestatore dei servizi di cui al numero 4) del medesimo primo comma"*.

Allo stesso tempo, il successivo comma 2 del medesimo articolo 5-septies stabilisce che: *"Le disposizioni di cui al presente articolo hanno effetto dal 1° gennaio 2022. Sono fatti salvi i comportamenti adottati anteriormente a tale data in conformità alla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 29 giugno 2017, nella causa C-288/16"*.

■ LA BASE GIURIDICA COMUNITARIA

La non imponibilità dei servizi di trasporto trova la sua base giuridica negli articoli 144 e 146 della Direttiva n. 112 del 2006, concernente il sistema comune dell'IVA.

Secondo il primo, *"gli Stati membri esentano le prestazioni di servizi connessi con l'importazione di beni e il cui valore è compreso nella base imponibile"*; secondo il successivo articolo 146, gli Stati membri esentano determinate operazioni connesse alle esportazioni o, comunque, agli scambi con l'estero, fra le quali (lettera e) *"le prestazioni di servizi, compresi i trasporti e le operazioni acces-*

sorie, eccettuate le prestazioni di servizi esenti conformemente agli articoli 132 e 135 qualora siano direttamente connesse alle esportazioni o importazioni di beni che beneficiano delle disposizioni previste all'articolo 61 e all'articolo 157, paragrafo 1, lettera a)¹”.



Questa disciplina risponde all'esigenza di assicurare il rispetto dei principi di neutralità e di imposizione nel paese di destinazione, in coerenza con la natura dell'IVA di tributo diretto ad assicurare l'imposizione dei consumi nei paesi dell'Unione europea.

L'attuazione di questi principi comporta la necessità di rendere non imponibili (“esenti” secondo la terminologia unionale), non soltanto le cessioni di beni esistenti nello Stato membro destinati ad essere esportati e, quindi, immessi in consumo in uno Stato terzo, ma anche i servizi connessi a tali esportazioni, considerandosi tali servizi strettamente legati allo scambio commerciale con l'estero. Quanto ai trasporti relativi alle importazioni, invece, l'esenzione risponde all'esigenza di evitare duplicazioni nei casi in cui i corrispettivi relativi ai trasporti siano inclusi nell'imponibile delle importazioni.

■ I PRINCIPI SANCITI DALLA CORTE DI GIUSTIZIA UE NELLA SENTENZA C-288/16

Questa interpretazione, tuttavia, non ha trovato riscontro nella giurisprudenza della Corte di giustizia chiamata a precisare il significato dell'articolo 146, lettera e) della Direttiva IVA, di cui l'articolo 9, n. 2, costituisce – come detto – l'attuazione in Italia.

Con la sentenza n. 288/16 del 29 giugno 2017, infatti, la Corte ha affermato il principio secondo cui la norma unionale deve essere interpretata **“nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione non si applica ad una prestazione di servizi, come quella oggetto del procedimento principale, relativa a un'operazione di trasporto di beni verso un paese terzo, laddove tali servizi non siano forniti direttamente al mittente o al destinatario di detti beni”**.

Più precisamente, la sentenza afferma che l'esenzione prevista dall'articolo 146, paragrafo 1, lettera e), costituisce un completamento di quella della lettera a) dello stesso articolo, e cioè all'esenzione delle cessioni all'esportazione. Essa, infatti, persegue la finalità di garantire che la tassazione delle prestazioni di servizi in oggetto abbia luogo eventualmente solo presso il luogo di destinazione di queste ultime, ossia il luogo in cui i beni spediti o trasportati fuori dall'UE saranno consumati.

In tale ottica, **il beneficio**, secondo l'opinione della Corte di giustizia, **non potrebbe essere riconosciuto per prestazioni di servizi, come quelle di trasporto, rese a un soggetto che non agisca direttamente in veste di vettore nei confronti del mittente della merce.**



In sostanza, si vuole negare l'applicabilità della norma alle prestazioni rese ai vettori da altri soggetti che effettuano materialmente il trasporto.

¹ L'articolo 61 riguarda i beni non in libera pratica vincolati a un regime di ammissione temporanea in esenzione dai dazi all'importazione o a un regime di transito esterno, nonché i beni in libera pratica in transito comunitario interno. L'articolo 157 riguarda le importazioni di beni destinati ad essere vincolati ad un regime di deposito diverso da quello doganale.

La ratio di tale previsione deriva, secondo quanto affermato dalla richiamata giurisprudenza unionale, da un duplice ordine di motivazioni:

- da un punto di vista generale, rileva il consolidato principio espresso dalla Corte di Giustizia secondo cui **le esenzioni dall'IVA devono essere interpretate restrittivamente**, in quanto costituiscono una deroga al principio generale secondo cui tale imposta è riscossa su ogni cessione di beni e su ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo;
- con specifico riguardo alle prestazioni in esame, un'interpretazione estensiva della disposizione potrebbe comportare conseguenze applicative difficilmente gestibili sia per gli operatori sia per l'Amministrazione finanziaria e sarebbe di ostacolo alle indicazioni comunitarie previste dall'articolo 131 della direttiva IVA, secondo cui ogni Stato membro deve assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni.

■ L'INTERPRETAZIONE DELLA PRASSI NAZIONALE FINO AL 31.12.2021

Per quanto concerne l'applicazione della norma contenuta nell'articolo 9 del D.P.R. n. 633/1972 in ambito nazionale, in passato l'Amministrazione finanziaria aveva fornito un'interpretazione estensiva dell'anzidetto regime di non imponibilità ad IVA, attesa anche la formulazione ampia della previgente disposizione e l'assenza di giurisprudenza unionale sul punto.

Erano stati, quindi, annoverati tra i servizi non imponibili ai sensi dell'articolo 9, primo comma, n. 2), del D.P.R. n. 633/1972 sia i servizi resi dai vettori principali, sia i servizi di trasporto di beni in esportazione effettuati da terzi trasportatori cui i servizi medesimi sono affidati dagli stessi vettori principali (cfr. tra le altre, la risoluzione n. 412019 del 21 settembre 1977, in cui si esaminava il caso di una cooperativa di trasportatori e dei suoi associati, e la Circolare n. 26 del 3 agosto 1979).

In sostanza, secondo l'interpretazione ministeriale, la fattispecie della non imponibilità avrebbe connotati esattamente oggettivi; essa cioè, sarebbe operante prescindendo dalla circostanza che il committente del trasporto coincida o no con il soggetto che invia i beni all'estero o che li riceve dall'estero.

Se, quindi, il contratto di trasporto è effettuato nei confronti di altro vettore cui è stato conferito l'incarico di eseguire il trasporto stesso, la disposizione relativa alla non imponibilità troverebbe comunque applicazione.

■ LE MODIFICHE INTRODOTTE ALL'ARTICOLO 9 DEL D.P.R. IVA

Stante il mancato coordinamento tra l'orientamento dei giudici unionali – da un lato – e la costante prassi nazionale sul punto – dall'altra – si è ritenuto, quindi, opportuno precisare con l'inserimento del comma 3 nello stesso articolo 9 (ad opera dell'articolo 5-septies del Decreto Fiscale) che *“le prestazioni di cui al primo comma, numero 2), non comprendono i servizi di trasporto resi a soggetti diversi dall'esportatore, dal titolare del regime di transito, dall'importatore, dal destinatario dei beni o dal prestatore dei servizi di cui al numero 4) del medesimo primo comma”*.

Tale disposizione stabilisce, in sostanza, che sono esclusi dalla previsione di non imponibilità (contenuta nel n. 2 del primo comma), i servizi di trasporto che riguardino beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché beni in importazione i cui corrispettivi siano inclusi nella base imponibile, qualora i servizi stessi siano prestati a soggetti diversi:

- dall'esportatore;
- dal titolare del regime di transito;
- dall'importatore;
- dal destinatario dei beni;
- dal prestatore di servizi di spedizione relativi a trasporti di persone eseguiti in parte nel territorio dello Stato e in parte in territorio estero in dipendenza di unico contratto, a trasporti di beni in esportazione, in transito o in temporanea importazione, nonché a trasporti di beni in importazione sempreché i corrispettivi dei servizi di spedizione siano inclusi nella base imponibile nonché dal prestatore di servizi relativi alle operazioni doganali (di cui al n. 4 dell'articolo 9, primo comma, del D.P.R. n. 633/1972).

In sostanza, le prestazioni di servizi di trasporto territorialmente rilevanti in Italia e relative alle operazioni internazionali continuano a rientrare nel regime di non imponibilità solo laddove siano prestate nei confronti dei soggetti sopra indicati.



A seguito della nuova formulazione dell'articolo 9 del D.P.R. n. 633/1972, invece, devono essere assoggettate ad IVA, ad esempio, le prestazioni di trasporto internazionale che un vettore principale – incaricato di trasportare la merce all'estero dall'esportatore, dall'importatore o dal destinatario della stessa – affida, in tutto o in parte, ad un vettore terzo (c.d. subvezione).

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 5/2022, il vettore principale può anche essere un consorzio o una società cooperativa a cui aderiscono o di cui sono soci i subvettori, incaricati di svolgere il trasporto.

■ RAPPORTO TRA TERRITORIALITÀ E NON IMPONIBILITÀ AI FINI IVA

E' opportuno precisare che il beneficio della non imponibilità presuppone che la prestazione sia territorialmente rilevante in Italia, dovendosi escludere la possibilità di applicare il relativo titolo quando l'operazione è effettuata in altro Paese UE o extra-UE.

La territorialità dei trasporti di beni deve essere individuata in funzione della qualifica del committente, soggetto passivo o meno.

Nei rapporti "B2B", tali prestazioni si considerano "generiche" e, quindi, rientrano nella regola territoriale generale di cui all'articolo 7-ter, comma 1, lettera a), del D.P.R. 633/1972, per cui il luogo di effettuazione del trasporto coincide con il Paese del committente.

Nei rapporti "B2C", invece, sono previste apposite deroghe. In particolare, le prestazioni di trasporto di beni diverse dal trasporto intracomunitario si considerano effettuate in Italia in proporzione alla distanza percorsa nel territorio dello Stato, ex articolo 7-sexies, comma 1, lettera b), del D.P.R. n. 633/1972, diversamente dalle prestazioni di trasporto intracomunitario di beni, che

l'articolo 7-sexies, comma 1, lettera c), dello stesso D.P.R. n. 633/1972 considera rilevanti ai fini IVA in Italia quando la relativa esecuzione ha inizio nel territorio dello Stato.

Una volta verificata la territorialità della prestazione, **il trattamento di non imponibilità di cui all'articolo 9, comma 1, n. 2, del D.P.R. n. 633/1972 si applica – con la limitazione introdotta dal Decreto Fiscale – ai servizi di trasporto relativi a beni in esportazione, in transito o in importazione temporanea, nonché a beni in importazione i cui corrispettivi sono inclusi nella base imponibile.**



Il trattamento di non imponibilità risulta, invece, escluso per i trasporti di beni "estero su estero", cioè i trasporti di beni già esportati e, quindi, relativi a beni che si trovano già in territorio extracomunitario e che vengono movimentati senza essere vincolati ad un regime doganale di importazione o di transito.

■ ENTRATA IN VIGORE DELLE NUOVE REGOLE

Secondo quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 5-septies del Decreto Fiscale, **le nuove disposizioni si applicano a partire dal 1° gennaio 2022.** Rientrano, pertanto, nel nuovo e più ristretto ambito della non imponibilità ad IVA i servizi di trasporto connessi agli scambi internazionali resi ai soggetti sopra elencati, che siano effettuati a partire dal 1° gennaio 2022, e cioè i servizi di trasporto resi a committenti soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato:

- da soggetti passivi anch'essi stabiliti nel territorio dello Stato, a condizione che, in data non anteriore al 1° gennaio 2022, per tali servizi sia stato pagato il corrispettivo (in tutto o in parte e, in tal caso, limitatamente all'importo pagato) o per cui, anteriormente al pagamento, sia stata emessa fattura (per tutto o per una parte del servizio stesso e, in tal caso, limitatamente all'importo fatturato) da parte del fornitore;
- da soggetti che non sono ivi stabiliti, a condizione che tali servizi a partire dal 1° gennaio 2022 siano stati a tutti gli effetti ultimati o che per essi (anteriormente al momento di ultimazione del servizio) il committente abbia pagato (in tutto o in parte e, in tal caso, limitatamente all'importo pagato) la prestazione.

Si segnala, infine, che, in base a quanto esplicitamente previsto dal citato comma 2, secondo periodo, dell'articolo 5-septies in commento, sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti che precedentemente alla data del 1° gennaio 2022 si siano adeguati alle indicazioni fornite dalla sentenza del 29 giugno 2017, causa C-288/16, sopra richiamata, ossia che, alla luce dell'anzidetto orientamento giurisprudenziale, abbiano già applicato l'IVA alle prestazioni di subvezione nei trasporti internazionali territorialmente rilevanti in Italia, con conseguente diritto di detrazione in capo ai committenti.

Di conseguenza, **se i servizi di trasporto ora esclusi dal regime di non imponibilità, effettuati prima di tale data, sono stati fatturati con IVA, la relativa imposta addebitata al committente in via di rivalsa può essere legittimamente detratta secondo le regole ordinarie, sempreché ovviamente, questi non abbia limitazioni al diritto alla detrazione.**

LE NOVITÀ INTRASTAT DAL 1° GENNAIO 2022

di *Francesco D'Alfonso* – Esperto in materia di IVA

in questo articolo...

A seguito di importanti novità di carattere normativo, nazionali e unionali, si è reso necessario aggiornare la disciplina applicativa “interna” in materia di obblighi Intrastat, al fine sia di semplificare il sistema esistente che di regolamentare le nuove operazioni di cessione intracomunitaria in regime di c.d. “call-off stock”.

L'obbligo di presentazione degli elenchi Intrastat, oltre a divenire, in virtù di quanto previsto dalla direttiva 2018/1910/UE, un requisito sostanziale ai fini della non applicazione dell'IVA alle cessioni intracomunitarie di beni, che può determinare, laddove tale requisito non sia soddisfatto, il rifiuto, da parte dell'amministrazione fiscale, dell'esenzione da IVA richiesta, è stato interessato negli ultimi mesi da rilevanti novità di carattere applicativo, a seguito dell'entrata in vigore del Regolamento UE n. 2152/2019 nonché del Decreto Legislativo n. 192/2021.

■ IL NUOVO REGOLAMENTO UE

A partire dal 1° gennaio 2022, il Regolamento UE n. 2152/2019, che istituisce un quadro giuridico comune in materia di sviluppo, produzione e diffusione di statistiche europee sulle imprese, ha sostituito il Reg. CE n. 638/2004 in materia di statistiche comunitarie degli scambi di beni tra Stati membri. Tale nuovo regolamento, che ha introdotto un diverso programma obbligatorio di scambio di dati tra Stati membri della UE relativo alle spedizioni/arrivi di beni nella Unione Europea, impone, in particolare, agli Stati di spedizione di comunicare due informazioni supplementari obbligatorie, quella del Paese d'origine della merce spedita e quella del numero di identificazione IVA del destinatario dei beni.

Pertanto, a partire dalla suddetta data, coloro che effettuano spedizioni intra-unionali di merce devono necessariamente comunicare, per finalità statistiche, anche tali ulteriori informazioni, in conformità alle disposizioni di cui al Reg. UE n. 1197/2020, recante le specifiche tecniche e le modalità applicative del sopra menzionato Regolamento UE n. 2152/2019.



La previsione di un maggior numero di informazioni da comunicare obbligatoriamente nello Stato membro di spedizione ha tuttavia consentito al legislatore UE di rendere facoltativa, per gli Stati membri di destinazione della merce, la trasmissione, e quindi la raccolta, dei dati relativi agli arrivi intra-UE dei beni.

■ LA NUOVA DISCIPLINA PER IL "CALL OFF STOCK"

Con il Decreto Legislativo n. 192/2021, è stata introdotta nel nostro Paese una specifica normativa in materia di "call off stock" intra UE, riportata agli articoli 38-ter e 41-bis del D.L. n. 331/1993, che recepisce le relative disposizioni contenute nella direttiva unionale 2018/1910.

In virtù di quanto previsto da tale nuova disciplina, la spedizione in un altro Stato membro, da parte di un soggetto passivo, di un bene della propria impresa ad un acquirente destinatario di cui si conoscono l'identità e il numero di identificazione IVA al momento del trasporto o della spedizione non è più assimilata ad una cessione effettuata a titolo oneroso, rilevante ai fini IVA, ossia ad una cessione intracomunitaria di beni, non imponibile, purché, tuttavia, il trasferimento del potere di disporre dei beni come proprietario avvenga entro 12 mesi dall'arrivo della merce nello Stato membro di destinazione (c.d. "cessione intracomunitaria in regime cosiddetto di "call-off stock").

■ DETERMINAZIONE ADM DEL 23 DICEMBRE 2021

A seguito delle novità normative descritte, è stata pubblicata la Determinazione Prot. n. 493869/RU del 23 dicembre 2021 del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, adottata di concerto con il Direttore dell'Agenzia delle Entrate e d'intesa con l'Istituto Nazionale di Statistica, in applicazione di quanto previsto dall'articolo 50, comma 6-ter del citato D.L. n. 331/1993.



In essa, infatti, sono contenute le misure di semplificazione degli obblighi comunicativi dei contribuenti in materia di elenchi riepilogativi delle operazioni intracomunitarie (c.d. "obblighi Intrastat"), di applicazione del Reg. UE n. 1197/2020 e del Decreto Legislativo n.192/2021.

A tal fine, attraverso la suddetta Determinazione, si procede all'aggiornamento e quindi alla sostituzione dei modelli per la rappresentazione dei dati nonché delle istruzioni per l'uso (Allegato XI) e la compilazione (Allegato XII) degli elenchi riepilogativi Intrastat.

■ CESSIONI E ACQUISTI INTRACOMUNITARI DI MERCI

Nella determinazione Prot. n.493869/2021 sono presenti delle novità che hanno interessato sia gli elenchi riepilogativi relativi alle cessioni intracomunitarie di beni che quelli concernenti gli acquisti intracomunitari di merci.

In particolare, dal 1° gennaio 2022 i dati relativi alla natura della transazione sono forniti conformemente alla disaggregazione di cui alle colonne A e B della Tabella "Natura della transazione" di cui all'Allegato XI a detta Determinazione (si riporta, a titolo esemplificativo, la prima riga di tale tabella).

Tabella B				
NATURA DELLA TRANSAZIONE				
Colonna A		Colonna B		Codice letterale per cessioni in operazioni triangolari
Codice	Descrizione	Codice	Descrizione	
1	Transazioni che comportano un effettivo trasferimento della proprietà dietro corrispettivo finanziario (Nota N1)	1	Vendita/acquisto a titolo definitivo, fatta eccezione per gli scambi diretti con consumatori privati o da parte di questi	A
		2	Scambi diretti con consumatori privati o da parte di questi (compresa la vendita a distanza) (Nota N2)	

Più esattamente, i soggetti che hanno realizzato nell'anno precedente, o in caso di inizio dell'attività di scambi intracomunitari, presumono di realizzare, nell'anno in corso, un valore delle spedizioni o degli arrivi superiore a 20.000.000 euro (soggetti di cui all'articolo 6, comma 4 del Decreto Ministeriale 22 febbraio 2010) indicano i dati relativi alla natura della transazione conformemente alla disaggregazione a 2 cifre (colonne A e B) di cui alla suddetta Tabella.

I soggetti diversi da quelli da ultimo indicati possono invece riportare i dati relativi alla natura della transazione conformemente alla disaggregazione a 1 cifra (colonna A) o alla disaggregazione a 2 cifre (colonne A e B) di cui alla menzionata Tabella.



Inoltre, per le spedizioni di valore inferiore a 1.000 euro, è ora possibile compilare gli elenchi riepilogativi relativi alle cessioni/acquisti di beni senza disaggregazione della nomenclatura combinata, utilizzando il codice unico 99500000.

■ ACQUISTI INTRACOMUNITARI DI BENI (MODELLO INTRA-2BIS)

Con riferimento ai periodi fino al 31 dicembre 2021, gli elenchi riepilogativi concernenti gli acquisti intracomunitari di beni dovevano essere inviati, con frequenza mensile e ai soli fini statistici (è prevista tuttavia la compilazione di tutte le colonne del modello), esclusivamente dai contribuenti che raggiungevano, in almeno uno dei quattro trimestri precedenti, la soglia trimestrale di 200.000 euro.




Dal 1° gennaio 2022, i soggetti IVA sono invece tenuti a presentare, per finalità statistiche, gli elenchi riepilogativi degli acquisti intracomunitari di beni con riferimento a periodi mensili esclusivamente nell'ipotesi in cui l'ammontare totale trimestrale di tali acquisti sia, per almeno uno dei quattro trimestri precedenti, uguale o superiore a 350.000 euro (per i soggetti diversi da quelli indicati, la compilazione è invece facoltativa).

A partire dagli elenchi riferiti a periodi decorrenti dal 1° gennaio 2022, sono inoltre abrogati i modelli INTRA-2 trimestrali.

Infine, negli elenchi riepilogativi **non vengono più rilevate le informazioni** relative ai seguenti elementi:

- **Stato del fornitore;**
- **codice IVA del fornitore;**
- **ammontare delle operazioni in valuta.**

Pertanto, in ciascuna riga di dettaglio sono da riepilogarsi gli acquisti di beni che presentano le stesse caratteristiche, ossia natura della transazione, nomenclatura combinata, condizioni di consegna (se fornito), modo di trasporto (se fornito), Paese di provenienza, Paese di origine e provincia di destinazione.



ADM
L'AGENZIA DELLE ACCISE, DOGANE E MONOPOLI

RIEPILOGO DEGLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI DI BENI E DEI SERVIZI RICEVUTI

Mod. INTRA-2 Bis

SEZIONE 1. ACQUISTI DI BENI REGISTRATI NEL PERIODO

PERIODO MESE TRIMESTRE ANNO 20 PARTITA IVA

PROGR.	FORNITORE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN VALUTA	NATURA TRANS.		NOMENCLATURA COMBINATA	MASSA NETTA	UNITA' SUPPLEMENTARE	VALORE STATISTICO IN EURO	COND. CONS.	MODO TRASP.	PAESE PROV.	PAESE ORIGINE	PROV. DEST.
	STATO	CODICE IVA			A	B									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16
TOTALE															

■ CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI BENI (MODELLO INTRA-1BIS)


Per queste operazioni, è prevista, per tutti i soggetti IVA, trimestrali e mensili, la compilazione dei dati fiscali, mentre coloro che presentano gli elenchi con periodicità mensile che hanno raggiunto, in alcuno dei quattro trimestri precedenti, un ammontare di cessioni pari ad almeno 100.000 euro sono tenuti a fornire anche l'informazione statistica.



A partire dagli elenchi relativi al mese di gennaio 2022, le variabili codice IVA dell'acquirente e corrispondente codice ISO assumono rilevanza statistica, oltre che fiscale.

Tabella – Compilazione modello

Riepilogo	Compilazione
Soggetti che presentano gli elenchi riepilogativi con cadenza mensile	
Ai fini fiscali e statistici	Tutte le colonne,
Ai fini fiscali	Colonne da 1 a 7
Ai fini statistici	Colonne 1, 2 (qualora noto), 3 (qualora noto) e da 5 a 15
Soggetti che presentano gli elenchi riepilogativi con cadenza trimestrale	
Ai fini fiscali	Colonne da 1 a 7



**RIEPILOGO DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE
DI BENI E DEI SERVIZI RESI**

Mod. INTRA-1 Bis

SEZIONE 1. CESSIONI DI BENI REGISTRATE NEL PERIODO

PERIODO MESE TRIMESTRE ANNO 20 PARTITA IVA

PROGR.	ACQUIRENTE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	NATURA TRANS.		NOMENCLATURA COMBINATA	MASSA NETTA	UNITA' SUPPLEMENTARE	VALORE STATISTICO IN EURO	COND. CONS.	MODO TRASP.	PAESE DEST.	PROV. ORIG.	PAESE ORIG.
	STATO	CODICE IVA		A	B									
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
TOTALE														



Sempre a partire da tale data, nel Modello INTRA 1bis è rilevata, ai fini statistici, anche l'informazione relativa al Paese di origine delle merci (col. 15).


Tabella – Paese di origine

Merci	Paese di origine
Merci interamente ottenute o prodotte in un unico Stato membro o paese o territorio	Tale Stato membro o paese o territorio

Merci la cui produzione riguarda più di uno Stato membro o paese o territorio	Stato membro o paese o territorio in cui sono state sottoposte all'ultima trasformazione o lavorazione sostanziale, economicamente giustificata, effettuata in un'impresa attrezzata a tale scopo, che abbia determinato la fabbricazione di un prodotto nuovo o che rappresenta uno stadio importante del processo di fabbricazione
Merci non unionali	Determinata conformemente alle disposizioni del codice doganale dell'Unione che stabilisce le norme in materia di origine

■ CESSIONI INTRACOMUNITARIE IN "CALL OFF STOCK"

A partire dagli elenchi riferiti a periodi decorrenti dal mese di gennaio 2022, nel modello Intra 1 è stata inserita una nuova sezione (Sezione 5), concernente gli elenchi riepilogativi delle cessioni intracomunitarie in regime cosiddetto di "call-off stock" (modello Intra-1 Sexies).



ADM
L'AGENZIA DELLE ACCISE, DOGANE E MONOPOLI

**RIEPILOGO DELLE CESSIONI INTRACOMUNITARIE DI BENI
E DEI SERVIZI RESI**

Mod. INTRA-1 Sexies

SEZIONE 5. CALL OF STOCK

PERIODO MESE TRIMESTRE ANNO 20 PARTITA IVA

PROGR.	DESTINATARIO		TIPO OPERAZIONE	NUOVO DESTINATARIO	
	STATO	CODICE IVA		STATO	CODICE IVA
1	2	3	4	5	6



In tale modello, vanno indicate le informazioni relative all'identità ed al numero di identificazione attribuito ai fini dell'imposta sul valore aggiunto al soggetto destinatario di beni oggetto di cessioni intracomunitarie in "call-off stock".

I soggetti che presentano gli elenchi riepilogativi con cadenza mensile o trimestrale devono compilare le stesse colonne.

Nella colonna 4, in particolare, deve essere indicato il codice corrispondente al tipo di operazione (si veda tabella E)

Tabella E

TIPO OPERAZIONE

Tipo operazione	Descrizione
1	Trasferimento di beni
2	Cancellazione di un precedente trasferimento di beni (per beni tornati al mittente)
3	Cancellazione di un precedente trasferimento di beni che sono stati spediti ad altro soggetto (in questa evenienza occorre indicare gli estremi del soggetto nelle colonne 5 e 6 del modello INTRA-1 Sexies)

■ ACQUISTI INTRACOMUNITARI DI SERVIZI (MODELLO INTRA-2QUATER)


Per queste operazioni, è prevista la presentazione, ai soli fini statistici, degli elenchi riepilogativi dei servizi acquisiti presso soggetti passivi stabiliti in un altro Stato membro dell'Unione Europea con riferimento a periodi mensili, qualora l'ammontare totale trimestrale di tali acquisti sia, per almeno uno dei quattro trimestri precedenti, uguale o superiore a 100.000 euro.



A partire dagli elenchi riferiti a periodi decorrenti dal 1° gennaio 2022, le informazioni relative ai seguenti elementi non sono più rilevate:

- codice IVA del fornitore;
- ammontare delle operazioni in valuta;
- modalità di erogazione;
- modalità di incasso e Paese di pagamento.

Pertanto, a partire da detti elenchi sono riepilogati, in ciascuna riga di dettaglio, tutti i servizi ricevuti che presentano le stesse caratteristiche e cioè Stato, Codice servizio, Numero fattura (se fornito) e Data fattura (se fornita).



ADM
L'AGENZIA DELLE ACCISE, DOGANE E MONOPOLI

RIEPILOGO DEGLI ACQUISTI INTRACOMUNITARI DI BENI E DEI SERVIZI RICEVUTI

Mod. INTRA-2 Quater

SEZIONE 3. SERVIZI RICEVUTI REGISTRATI NEL PERIODO

PERIODO MESE
 TRIMESTRE
 ANNO 20
 PARTITA IVA

PROGR.	FORNITORE		AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN EURO	AMMONTARE DELLE OPERAZIONI IN VALUTA	RIFERIMENTO FATTURA		CODICE SERVIZIO	MODALITA' DI EROGAZIONE	MODALITA' DI INCASSO	PAESE DI PAGAMENTO
	STATO	CODICE IVA			NUMERO	DATA				
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
TOTALE										



Sempre a partire da tali elenchi, non è più prevista la presentazione del Modello INTRA 2quater con cadenza trimestrale.

■ FORNITURE INTRACOMUNITARIE DI SERVIZI (MODELLO INTRA-1QUATER)

Per queste operazioni, è prevista la presentazione dei modelli con frequenza mensile o trimestrale, a seconda se venga superata o meno la soglia di 50.000 euro.



Nulla è cambiato, tuttavia, a seguito degli novità normative.

■ DISPOSIZIONI APPLICATIVE

Le disposizioni contenute nella determinazione n.493869/2021 si applicano agli elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari aventi periodi di riferimento decorrenti dal 1° gennaio 2022.



A causa di difficoltà tecniche relative alla regolare e tempestiva esecuzione della trasmissione telematica dei suddetti elenchi, secondo le modalità previste da tale Determinazione, con determinazione Prot.: 98794/RU, del 2 marzo 2022, è stato disposto che i soggetti tenuti alla presentazione degli elenchi Intrastat effettuano la comunicazione dei dati relativi a gennaio 2022, secondo le modalità previste dalla Determinazione Prot.. n.493869/RU del 23 dicembre 2021, entro il 7 marzo 2022.



IL CONSULENTE D'IMPRESA

Le tecniche di analisi a supporto delle decisioni sugli investimenti

di *Giuseppe Toccoli* – Dottore commercialista in Trento

in questo articolo...

L'impresa, nel perseguimento dei suoi obiettivi di sviluppo utilizza risorse finanziarie nel presente con l'aspettativa di ottenere risultati positivi nel futuro.

Per raggiungere questi obiettivi ci si avvale di più politiche tra le quali ricopre un ruolo di primaria importanza la **politica degli investimenti**.

Attraverso la politica degli investimenti si analizza come e dove dedicare le risorse, generalmente scarse, per ottimizzare la redditività futura dei progetti.

Le tecniche che vengono utilizzate non devono prescindere dalla consapevolezza delle difficoltà nella costruzione dei modelli di analisi e nella difficoltà di sviluppare delle previsioni soprattutto nel medio/lungo termine.

■ PREMESSA

L'analisi di convenienza di un investimento deve essere sviluppata tenendo conto di un periodo di tempo che inizia con l'inserimento dell'investimento nel processo produttivo e termina con la sua uscita dal processo produttivo. In detto periodo gli elementi che vengono presi in considerazione non sono i costi ed i ricavi annuali ma le entrate e le uscite finanziarie (flussi di cassa) che si realizzano durante l'intera durata dell'investimento.



I criteri di più corrente impiego nell'analisi degli investimenti ovvero nella scelta delle alternative di investimento sono:

- *il criterio del periodo di rigiro;*
- *i criteri dei flussi netti di cassa unitari;*
- *il criterio dei risultati economici netti medi;*
- *il criterio del tasso interno di rendimento;*
- *il criterio del valore attuale netto.*

■ IL CRITERIO DEL PERIODO DI RIGIRO (P.R.)

Il criterio del *periodo di rigiro* o *periodo di recupero* (*pay-back* o *pay-off*) consiste nel periodo di tempo occorrente affinché i flussi netti di cassa positivi, attesi da un dato investimento, possano permettere il ritorno in forma liquida del volume complessivo dei mezzi impiegati, coincidente con il costo comportato dalla sua effettuazione.

In breve, il *periodo di recupero* o pay-back, è il tempo che si impiega per recuperare l'investimento iniziale attraverso i flussi di cassa generati dall'investimento.

Secondo il criterio in esame gli investimenti che mostrano un periodo di rigiro più breve saranno da preferire agli investimenti con un periodo di rigiro più lungo.

ANALISI DEGLI INVESTIMENTI COL CRITERIO DEL PAY-BACK – ESEMPIO

Un'azienda deve valutare tre investimenti alternativi. Tutti e tre "costano" 15.000 Euro. Il primo garantisce di risparmi di costo pari a euro 3.750 annui, il secondo euro 3.000 annui e il terzo Euro 7.500 annui.

Le tre alternative possono essere rappresentate come segue:

Investimenti	Flusso di cassa negativo iniziale (Euro)	Flusso di cassa netto annuale (Euro)	Periodo di rigiro (anni)	Ordine di preferenza
A	15.000,00	3.750,00	4	2°
B	15.000,00	3.000,00	5	3°
C	15.000,00	7.500,00	2	1°

Il payback dell'investimento A è pari a 4. Ciò significa che ci vogliono 4 anni per recuperare l'investimento iniziale. L'opzione migliore è ovviamente quella C, che prevede solo 2 anni per recuperare l'investimento iniziale.

Questo criterio è molto semplice da determinare, non tiene conto dell'onere finanziario legato al tempo e non tiene conto dei vantaggi di lungo periodo.

Infatti, un investimento potrebbe dare dei maggiori vantaggi nel breve però avere una durata inferiore. Nell'esempio di seguito si vede come l'investimento A abbia un payback migliore di B (3 rispetto a 5) che al contrario garantisce però un ritorno complessivo migliore nel medio termine.

	Investimenti	
	A	B
ESBORSO INIZIALE	15.000	15.000
ESBORSI SUCCESSIVI		
1° Anno	5.000	3.000
2° Anno	5.000	3.000
3° Anno	5.000	3.000
4° Anno	5.000	3.000
5° Anno		3.000
6° Anno		3.000
7° Anno		3.000
8° Anno		3.000
9° Anno		3.000
10° Anno		3.000
TOTALE	20.000	30.000
PAYBACK	3	5



Questo metodo però, pur essendo un po' semplicistico, ha il grosso vantaggio di essere immediatamente compreso anche da chi non ha conoscenze approfondite nelle materie finanziarie. Per questo motivo molti imprenditori lo utilizzano per prendere le loro decisioni di investimento.

■ IL CRITERIO DEI FLUSSI NETTI DI CASSA UNITARI

Il criterio dei *flussi netti di cassa per unità di capitale investito* prende in esame i flussi netti globali positivi di cassa ovvero, per ciascun investimento, prende in considerazione tutti i flussi netti di cassa che lo stesso potrà produrre in futuro nella sua intera durata. Il ricorso all'impiego del criterio in esame, pertanto, porta a definire l'ordine di preferenza dei differenti investimenti esaminati sulla base dei quozienti ottenuti rapportando i flussi netti di cassa positivi globali al flusso di cassa iniziale ovvero al costo dell'investimento.

ANALISI DEGLI INVESTIMENTI COL CRITERIO DEI FLUSSI DI CASSA PER UNITÀ DI CAPITALE INVESTITO - ESEMPIO

Nell'esempio, a parità di investimenti (€ 15.000), l'investimento A per l'intera durata dell'investimento riesce a garantire maggiori flussi positivi complessivi (nel nostro caso maggiori riduzioni di costi).

Investimenti	Flussi di cassa netti positivi globali (Euro)	Flusso di cassa negativo iniziale (Euro)	Flussi unitari (Euro)	Ordine di preferenza
A	24.000,00	15.000,00	1,6	1°
B	18.000,00	15.000,00	1,2	3°
C	21.000,00	15.000,00	1,4	2°

■ IL CRITERIO DEI RISULTATI ECONOMICI NETTI MEDI

Il criterio dei *risultati economici netti medi* valuta la convenienza dei singoli investimenti rapportando i risultati medi netti annuali al costo iniziale degli investimenti. Con questo criterio si ritiene migliore l'ipotesi che riesce a massimizzare il risultato medio indipendentemente dalla durata dei flussi di entrata.

ANALISI DEGLI INVESTIMENTI IN BASE AL CRITERIO DEL RISULTATO ECONOMICO MEDIO - ESEMPIO

Investimenti	Costo iniziale (Euro)	Risultati economici netti medi annuali (Euro)	Tasso di rendimento sul costo iniziale (Euro)	Ordine di preferenza
A	15.000,00	2.250,00	15%	2°
B	15.000,00	3.000,00	20%	1°
C	15.000,00	1.500,00	10%	3°

■ IL CRITERIO DEL VALORE ATTUALE NETTO (V.A.N.)

Con il criterio del **valore attuale netto** si inserisce la variabile finanziaria nella valutazione complessiva del progetto procedendo ad attualizzare i flussi in entrata favorendo i flussi più vicini e penalizzando conseguentemente i più lontani. Per determinare il VAN si procede traducendo in valori attuali (presenti) i flussi di cassa futuri generati dal progetto di investimento, scontati a un certo interesse (tasso di sconto) e confrontandoli con l'importo iniziale dell'investimento.

Per ricorrere all'adozione del criterio del valore attuale netto, dapprima è necessario scegliere un tasso di sconto, quindi si deve determinare il valore attuale dei flussi netti di cassa positivi e, infine, si deve sottrarre da quest'ultimo il valore attuale dell'investimento.

Il tasso di sconto deve far riferimento al costo medio del denaro per l'azienda. Conseguentemente, un'azienda molto indebitata dovrà utilizzare un tasso di sconto più elevato di un'azienda che registra una situazione finanziaria positiva.

ANALISI DEGLI INVESTIMENTI IN BASE AL CRITERIO DEL VALORE ATTUALE NETTO – ESEMPIO

Nell'esempio che segue i flussi totali e annuali vengono attualizzati utilizzando il tasso del 5%

Investimenti	Flussi netti di cassa totali (Euro)	Flussi netti di cassa annuali (Euro)	Costo dell'investimento (Euro)	Valore attuale flussi totali 5% (Euro)	Valore attuale flussi annuali netto (Euro)	Ordine di preferenza
A	1.500,00	500,00	1.000,00	1.361,60	361,60	3°
B	1.800,00	600,00	1.000,00	1.633,92	633,92	1°
C	1.600,00	400,00	1.000,00	1.418,36	418,36	2°

Sulla determinazione del valore attuale netto ha notevole peso il tasso di sconto scelto in quanto al mutare del tasso di attualizzazione l'ordine delle preferenze può mutare.

Se nell'esempio precedente applicassi il tasso del 30% otterrei i seguenti risultati:

Investimenti	Flussi netti di cassa totali (Euro)	Costo dell'investimento / Flusso di cassa negativo iniziale (Euro)	Valore attuale flussi 30% (Euro)	Valore attuale netto (Euro)	Ordine di preferenza
A	1.500,00	1.000,00	976,00	- 24,00	2°
B	1.800,00	1.000,00	1.171,00	+ 171,00	1°
C	1.600,00	1.000,00	944,64	- 55,36	3°

Come è agevole rilevare mettendo a confronto le due tabelle, al mutare del tasso di attualizzazione l'ordine delle preferenze muta di conseguenza.

Investimenti	Tasso 5%	Tasso 30%
A	3°	2°
B	1°	1°
C	2°	3°

Ciò avviene perché all'aumentare del tasso i valori attuali dei flussi netti di cassa positivi di più lontana manifestazione si riducono.

■ IL CRITERIO DEL TASSO INTERNO DI RENDIMENTO (T.I.R.)

Il criterio del tasso interno (o IRR Internal rate return) di rendimento lega la convenienza degli investimenti a quel tasso che permette di rendere uguali il valore attuale dei flussi di cassa positivi, ed il valore attuale dei flussi di cassa negativi generati dall'investimento. Il *tasso interno di rendimento* è il tasso di sconto che rende il V.A.N. uguale a zero.

Questo è la metodologia più utilizzata.

ANALISI DEGLI INVESTIMENTI IN BASE TASSO INTERNO DI RENDIMENTO – ESEMPIO

L'azienda X decide di effettuare un determinato investimento dal valore di euro 350.000. I benefici finanziari, in termini di cash flow generato, è previsto in crescita (1[^] anno e 54.000, 2[^] anno 63.000, 3[^] anno 84.000 e 4[^] anno 96.000) per poi consolidarsi dal 5[^] anno in poi con una valutazione di € 120.000 annui costanti.

Come già sottolineato, la determinazione dei vantaggi finanziari futuri di un investimento non banale. Si devono valutare i costi operativi risparmiati e le prospettive di reddito generate. Ovviamente nei costi non si deve tener conto dei costi non monetari quali gli ammortamenti.

Con questi valori si procede a determinare il tasso interno di rendimento attualizzando i flussi come nel prospetto che segue:

Anni	Costo dell'investimento	Flussi netti di cassa annuali (Euro)	Valore attuale flussi annuali	
			tasso attualiz.	21,83%
0	€ 350.000,00	€ 0	€	0
1		€ 54.000,00	€	44.324,00
2		€ 63.000,00	€	42.445,00
3		€ 84.000,00	€	46.452,00
4		€ 96.000,00	€	43.575,00

5		€	120.000,00	€	44.709,00
6		€	120.000,00	€	36.698,00
7		€	120.000,00	€	30.122,00
8		€	120.000,00	€	24.724,00
9		€	120.000,00	€	20.294,00
10		€	120.000,00	€	16.657,00
		€	350.000,00	€	667.000,00
				€	0

I flussi attualizzati si azzerano, la somma cioè è uguale all'esborso iniziale, applicando il tasso del 21,83%.



LA DETERMINA DI LIQUIDAZIONE DELLA SPESA

di Paolo Longoni, Rosario Poliso e Pietro Paolo Mauro – Sistema Enti Locali S.r.l.s.

in questo articolo...

Ai sensi dell'art. 184 del TUEL, la liquidazione costituisce la successiva fase del procedimento di spesa attraverso la quale in base ai documenti ed ai titoli atti a comprovare il diritto acquisito del creditore, si determina la somma certa e liquida da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto. In questo articolo analizziamo l'atto di liquidazione, la sua corretta determinazione ed i controlli previsti dall'ordinamento contabile

■ L'IMPEGNO DI SPESA

La disciplina dell'impegno di spesa è indicata dall'art. 183 del TUEL e dal paragrafo 5 del principio contabile applicato concernente la contabilità finanziaria.

L'**impegno** costituisce la prima (nonché la più importante) fase del procedimento di spesa, con la quale, **a seguito di obbligazione giuridicamente perfezionata, è determinata** la somma da pagare, il soggetto creditore, la ragione del debito e la relativa scadenza; con l'impegno è apposto **il vincolo sulle previsioni di bilancio** nell'ambito della disponibilità finanziaria accertata.

Tutte le obbligazioni passive **giuridicamente perfezionate** devono essere registrate nelle scritture contabili quando l'obbligazione è perfezionata, con imputazione all'esercizio in cui l'obbligazione viene a scadenza (ovvero quando l'obbligazione è esigibile). Non possono essere riferite a un determinato esercizio finanziario le spese per le quali non sia venuta a scadere nello stesso esercizio finanziario la relativa obbligazione giuridica (impegni non esigibili nell'esercizio).

Gli impegni di spesa, quindi, **sono assunti nei limiti dei rispettivi stanziamenti di competenza del bilancio di previsione**, con imputazione agli esercizi in cui le obbligazioni passive sono esigibili da parte dei creditori dell'Ente (principio della competenza finanziaria cd. potenziata).

■ LA LIQUIDAZIONE DELLA SPESA

Ai sensi dell'art. 184 del TUEL, la liquidazione costituisce la successiva fase del procedimento di spesa attraverso la quale, in base ai documenti e ai titoli atti a comprovare il diritto acquisito del creditore, si determina la somma certa e liquida da pagare nei limiti dell'ammontare dell'impegno definitivo assunto.



Società fra professionisti che svolge attività di consulenza e assistenza agli Enti Locali ed alle Società partecipate pubbliche; formazione on – site e a distanza sulle tematiche legate alla contabilità pubblica, ai tributi locali e alla gestione delle partecipazioni; coaching, affiancamento e supporto per i revisori degli Enti Locali.

FASI ED ITER DELLA LIQUIDAZIONE

- compete all'Ufficio che ha dato esecuzione al provvedimento di spesa;
- è disposta sulla base della documentazione necessaria a comprovare il diritto del creditore, a seguito del riscontro operato sulla **regolarità della fornitura o della prestazione** e sulla rispondenza della stessa ai requisiti quantitativi e qualitativi, ai termini e alle condizioni pattuite.

LA FATTURAZIONE VERSO LA P.A.

Dal 2015, ai sensi dell'art. 1, comma 209, della Legge n. 244/2007, le pubbliche amministrazioni possono ricevere solamente fatture elettroniche, firmate digitalmente, tramite il sistema di interscambio gestito dall'Agenzia delle Entrate, aventi il formato predefinito *Fattura PA*.

L'atto di liquidazione, sottoscritto dal responsabile del servizio proponente, con tutti i relativi documenti giustificativi ed i riferimenti contabili, **è trasmesso al servizio economico-finanziario per i conseguenti adempimenti**.

Il servizio economico-finanziario effettua, secondo i principi e le procedure della contabilità pubblica, i controlli e riscontri amministrativi, contabili e fiscali sugli atti di liquidazione.

Tutti i pagamenti devono essere disposti attraverso l'atto di liquidazione della spesa, sottoscritto dal responsabile individuato con P.E.G. (piano esecutivo di gestione), o di un suo delegato.

Al di fuori dei casi di cui all'art. 183 comma 2 lettera c) TUEL - *ovvero utenze o obbligazioni derivanti da contratti per cui l'impegno può essere assunto d'ufficio con l'approvazione del bilancio* - **l'omessa o errata indicazione di numero e data della determinazione dirigenziale d'impegno di spesa rende legittimo il rifiuto della fattura**.

Con l'atto di liquidazione, il responsabile del procedimento di spesa che ha dato esecuzione all'ordine verifica la regolarità della prestazione/fornitura avvenuta e la rispondenza della stessa alle condizioni contrattuali pattuite.

Compete al servizio che ha effettuato la spesa l'acquisizione di tutti i dati e i documenti necessari per predisporre l'atto di liquidazione ed il successivo **mandato di pagamento**.

L'atto di liquidazione deve essere accompagnato **dai documenti giustificativi necessari per i riscontri e/o controlli amministrativi, contabili e fiscali** (nota o fattura, contratti o convenzioni, disciplinari, DURC, attestazioni richieste ai fini della tracciabilità, attestazioni relative all'annualità in cui è avvenuta la prestazione o la fornitura, ed ogni altro documento che il servizio finanziario ritenesse necessario).

Negli atti di liquidazione adottati, il Dirigente/Responsabile proponente dovrà **motivare l'eventuale mancanza di CIG e CUP** all'interno delle fatture accettate, tenuto conto degli effetti di cui all'art. 25, comma 3 del Decreto Legge 24 aprile 2014, n. 66 (**divieto di pagare la fattura**), art. 2-bis del DM n. 55/2013 e ss.mm.ii. - introdotto dal Decreto MEF 24 agosto 2020 n. 132 (legittimo respingimento della fattura).

Ai fini della corretta applicazione delle normative fiscali, dovranno essere allegati agli atti di liquidazione della spesa, aventi per oggetto il pagamento di prestazioni di lavoro autonomo o contributi a imprese e ad enti pubblici e/o privati, le attestazioni rilasciate dal soggetto beneficiario in ordine al proprio regime fiscale.

Secondo il principio della competenza finanziaria, **il sottoscrittore dovrà dare atto della coincidenza tra l'annualità di imputazione contabile dell'impegno e l'anno in cui l'obbligazione sottostante è diventata esigibile**, ovvero quella in cui è da considerarsi scaduta.

Per ottenere il **visto di regolarità contabile** da parte del Servizio finanziario, l'atto di liquidazione deve superare gli opportuni controlli amministrativi, contabili e fiscali, ovvero è necessario che:

- la spesa sia stata preventivamente autorizzata;
- la somma da liquidare rientri nei limiti dell'impegno e sia disponibile;
- i conteggi esposti siano esatti;
- la fattura o altro titolo di spesa sia regolare da punto di vista fiscale, con la coincidenza tra l'IVA esposta in fattura e quella dichiarata in sede di determina di impegno di spesa;
- siano indicati correttamente in fattura il numero e data della determinazione dirigenziale d'impegno di spesa.

Nel solo caso di provvedimenti relativi alla erogazione di contributi, il servizio che emette il provvedimento è responsabile della verifica dei presupposti e dei documenti necessari all'erogazione che conserva agli atti presso il proprio servizio.

■ I CONTROLLI

Il controllo sulla determina di liquidazione della spesa è assicurato da ogni responsabile di servizio attraverso una **preventiva** verifica della correttezza dell'atto amministrativo. Il controllo contabile è effettuato dal responsabile del servizio finanziario ed è esercitato attraverso il rilascio del **visto di regolarità contabile**.

Il controllo sulla regolarità dell'atto è inoltre assicurato, nella fase successiva, secondo i principi generali di revisione aziendale e modalità definite nell'ambito dell'autonomia organizzativa dell'ente. In tale ambito, l'organo di revisione è tenuto a verificare – con il metodo del campionamento – alcuni aspetti della liquidazione della spesa e del rispetto delle norme che in alcuni casi risultano di ostacolo al pagamento, ricordando che nell'ambito della propria autonomia **gli enti possono decidere di integrare in un unico atto determina di impegno e atto di liquidazione:**

APPLICAZIONE DEL REGIME IVA

Alle prestazioni di servizi/fornitura di beni si applica lo *split payment*, ovvero viene liquidato al fornitore solo l'imponibile della fattura in quanto l'IVA sarà versata all'Erario direttamente dal Servizio finanziario, ai sensi dell'art. 17-ter, D.P.R. n. 633/1972 e ss.mm.ii..

REGOLARITÀ CONTRIBUTIVA

Il DURC deve essere regolare anche al momento del pagamento, ai sensi dell'art. 105, c. 10, D.Lgs. n. 50/2016, per le prestazioni avvenute in forza di un contratto di appalto.

DEBITI FUORI BILANCIO

Nel caso di liquidazione di debito fuori bilancio, quando si tratta di sentenze esecutive per le quali non vi è un documento contabile, oppure di prestazioni erogate in assenza di impegni di spesa - e dunque nell'ambito di procedure di somma urgenza di cui all'art. 191, comma 3 del TUEL, in presenza di fattura, e quindi anche di un codice CIG - la fattura deve necessariamente precedere l'impegno di spesa, diversamente non può essere accettata.

CONTRIBUTI AD ASSOCIAZIONI O SOCIETÀ

Nel caso di contributi ad associazioni o società, deve essere resa apposita dichiarazione, ai sensi dell'art. 28 del D.P.R. n. 600/73, in merito all'assoggettabilità alla ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto delle imposte sui redditi delle persone giuridiche. È necessario quindi verificare che il provvedimento di concessione del contributo economico abbia acquisito efficacia in seguito alla pubblicazione ai sensi dell'art. 26 D.Lgs. n.33/2013 nella sottosezione "Sovvenzioni, Contributi, Sussidi, Vantaggi Economici" di Amm.ne trasparente del sito istituzionale.

LIQUIDAZIONE LAVORI PUBBLICI E STATO DI AVANZAMENTO

Nel caso di liquidazione di S.A.L. di lavori pubblici, gli obblighi di pubblicazione vengono assolti attraverso l'invio dei medesimi dati alla banca dati delle amministrazioni pubbliche ai sensi dell'articolo 2 del Decreto Legislativo 29 dicembre 2011, n. 229, come previsto al c. 2 dell'art. 37, D.Lgs. n. 33/2013 e s.m.i.

I SERVIZI PROFESSIONALI

Le prestazioni di servizi rese da professionisti non sono soggette alla disciplina dello *split payment* ai sensi dell'art. 17-ter, D.P.R. n. 633/1972 e ss.mm.ii.. È necessario, in questo caso, verificare che il provvedimento di conferimento dell'incarico al professionista abbia acquisito efficacia, in seguito alla pubblicazione ex art. 15, c. 2, del D.Lgs. n. 33/2013 dell'apposita scheda nella sezione "Amm.ne trasparente/Consulenti e collaboratori" del sito istituzionale.

I RIMBORSI

La liquidazione di rimborsi non è soggetta a particolari obblighi di trasparenza a livello contabile perché non richiede l'emissione di particolari documenti. Può trattarsi di spese di personali (comando, distacco, fuori ruolo, convenzioni, ecc...), oppure imposte e tasse di natura corrente, oppure imposte in conto capitale in uscita, oppure somme non dovute o incassate in eccesso, di parte corrente ad Amministrazioni Centrali/locali/enti previdenziali/famiglie/impresе/istituzioni sociali private.

GLI OBBLIGHI DI TRASPARENZA

Per quanto concerne la trasparenza, solo le liquidazioni di prestazioni avvenute in forza di contratto di appalto sono soggette a particolari obblighi, dovendo seguire le prescrizioni di cui alla delibera Anac n. 39 del 20 gennaio 2016, attraverso l'aggiornamento della sezione "Bandi di Gara e contratti/Informazioni sulle singole procedure in formato tabellare" di Amministrazione trasparente.

VERIFICHE ESATTORIALI

La verifica 48-bis D.P.R. n. 602/73 (soggetti inadempienti per cartelle di pagamento di importo superiori a € 5.000) deve essere effettuata dopo l'atto di liquidazione ma prima dell'emissione del mandato. La norma in esame non si applica al semplice trasferimento di somme che, pur transitando per la Pubblica Amministrazione, non costituiscono, tuttavia, un vero e proprio pagamento, come indica la circolare Ragioneria Generale dello Stato n. 13 del 21 marzo 2018.

COMITATO TECNICO SCIENTIFICO GRUPPO SEAC

1° gennaio 2020: nasce il nuovo Comitato Tecnico Scientifico (CTS) del Gruppo SEAC.

Il CTS è organismo propositivo e di consulenza finalizzata a focalizzare l'attenzione su specifiche tematiche di interesse in ambito civilistico, fiscale e contabile nonché nell'ambito dell'amministrazione del personale. Il CTS esprime pareri in piena autonomia, fornendo ulteriore supporto alle attività svolte dal Gruppo, con l'obiettivo precipuo di rafforzarne l'orientamento e l'indirizzo in ambito formativo ed informativo.

Compongono il CTS gli esperti del Centro Studi SEAC ed esperti di settore del mondo professionale, individuati in ragione della comprovata competenza e rappresentatività.

Il CTS è presieduto da Jgor Merighi.

È organizzato in due gruppi di lavoro coordinati da Alberto Girinelli, relativamente all'ambito civilistico/fiscale e da Federico Clappa per l'ambito dell'Amministrazione del personale.

Opera in stretta collaborazione con le figure di Responsabile scientifico individuate nella persona di Nicola Forte in ambito civilistico/fiscale e di Giampiero Proia per quanto riguarda l'ambito relativo all'amministrazione del personale.

AREA FISCALE

BIDOLI PAOLO: Dottore commercialista e revisore legale, Funzionario settore Fiscale SEAC spa, Responsabile Schede operative fisco, svolge incarichi di docenza in materia fiscale per SEAC CEFOR srl con particolare attenzione alla disciplina degli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA) e imposte sui redditi.

CHIZZOLA PAOLO: Dottore commercialista e revisore legale, Responsabile settore Fiscale SEAC spa, Responsabile scientifico SEAC CEFOR srl, svolge incarichi di docenza in materia fiscale per SEAC CEFOR srl con particolare attenzione alla disciplina IVA e antiriciclaggio.

DE LUCA VINCENZO: Responsabile del Settore Fiscalità di Impresa di "CONFCOMMERCIO - Imprese per l'Italia", componente della Commissione di esperti per gli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA), Cultore di Diritto Tributario presso l'Università degli Studi di Roma "TOR VERGATA"; autore di pubblicazioni, monografie, articoli e note giurisprudenziali, in materia di diritto tributario.

FORTE NICOLA: Dottore commercialista e revisore legale, pubblicista, componente della Commissione studi tributari del Notariato, componente della Commissione degli esperti relativa agli ISA, partecipa a programmi radiotelevisivi di informazione fiscale, docente presso la Fondazione Anselmo Anselmi del Notariato.

GIRINELLI ALBERTO: Laureato in Giurisprudenza presso l'Università degli Studi di Trento, Funzionario Editoria Fiscale SEAC spa, si occupa in particolare di antiriciclaggio, privacy, aspetti sanzionatori e ravvedimento.

LAURO STEFANO: Dottore Commercialista iscritto presso l'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Trento e Rovereto, Revisore contabile, Curatore Fallimentare presso il Tribunale di Trento.

LOVECCHIO LUIGI: Dottore commercialista, Esperto del Sole 24 Ore, docente di diritto tributario avanzato all'Università Roma 3, Esperto del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, collaboratore e componente del comitato di redazione di numerose riviste specialistiche, relatore a convegni e seminari in materia tributaria con particolare riguardo ai tributi locali, accertamento e contenzioso.

MANZANA GIACOMO: Dottore commercialista e revisore legale, socio e amministratore di società di revisione, è relatore in corsi e convegni e pubblicista con articoli e libri tecnici, è consulente in accertamenti, contenziosi fiscali, operazioni di riorganizzazione societaria e, più in generale di finanza straordinaria, nonché in materia di ristrutturazione di aziende in crisi.

MERIGHI JGOR: Laureato in Economia e Commercio presso l'Università degli Studi di Trento è responsabile delle riviste fiscali edita da SEAC; svolge incarichi di docenza in materia tributaria per SEAC CEFOR srl, si occupa in particolare della disciplina contabile e fiscale nell'ambito del reddito d'impresa e dei relativi adempimenti dichiarativi.

NOVELLO LAURA: Dottore commercialista e revisore legale, Funzionario settore Fiscale SEAC spa, si occupa in particolare della disciplina relativa al bilancio d'esercizio e reddito d'impresa.

ROMANELLI GIANFRANCO: Dottore commercialista e revisore legale iscritto all'Ordine di Udine, vice presidente e consigliere di istituti bancari, consulente societario e contrattuale per società private oltre che società a prevalente capitale pubblico, è impegnato nei temi del passaggio generazionale e delle operazioni straordinarie con attenzione ai risvolti fiscali.

VENUTI MARCO: Professore a contratto di "Risk and Accounting" presso l'università degli studi di Roma Tre. Ha avuto incarichi di insegnamento a partire dal 2009 presso le facoltà di Economia dell'Università degli studi La Sapienza e di Roma Tre. Negli anni ha partecipato a Board, Commissioni e gruppi di lavoro nazionali e internazionali in tema di bilancio, diritto societario e reddito di impresa. Autore di monografie e di articoli su riviste nazionali e internazionali e membro dell'Editorial Board di riviste nazionali e internazionali.

ZANIN TULLIO: Laureato in Economia Politica presso l'Università degli Studi di Trento è responsabile dell'Editoria fiscale SEAC; svolge incarichi di docenza in materia tributaria per SEAC CEFOR srl con particolare attenzione agli ambiti relativi alla fatturazione elettronica, corrispettivi telematici e conservazione digitale a norma di documenti fiscali e contabili.

AREA AMMINISTRAZIONE DEL PERSONALE

BOSCO ALBERTO: Formatore ed esperto di Diritto del Lavoro, ha pubblicato oltre 30 volumi e centinaia di articoli su periodici cartacei e on line.

CAREZIA FRANCESCA: Laureata in Economia e Commercio presso l'Università degli Studi di Trento, è funzionario del Centro Studi Normativa del Lavoro di SEAC. Collabora alla redazione di articoli sul mensile "Il Mondopaghe" e dei manuali editi da Seac. Svolge incarichi di docenza per SEAC CEFOR srl nell'ambito della normativa del lavoro.

CLAPPA FEDERICO: Laureato in Management e Consulenza Aziendale presso l'Università degli Studi di Trento, è funzionario del Centro studi Normativa del Lavoro di SEAC e coordinatore dei contenuti lavoristici della banca dati Seac ALL-IN. Collabora alla redazione di articoli sul mensile "Il Mondopaghe" e dei manuali editi da Seac. Svolge incarichi di docenza per SEAC CEFOR srl nell'ambito della normativa del lavoro.

GALLO BENIAMINO: Pubblicista, esperto in materia previdenziale, ha maturato esperienza professionale sull'inquadramento previdenziale dei datori di lavoro, sulla contribuzione previdenziale, sulle agevolazioni alle imprese, sugli ammortizzatori sociali e sui fondi di solidarietà. È autore della Guida ai contributi e agevolazioni INPS, edita da SEAC e di numerose pubblicazioni, dispense e articoli in materia previdenziale.

LAZZARELLI GUIDO: Laureato in Giurisprudenza, lavora in Confcommercio Nazionale dal 1990, nell'ambito della disciplina del Lavoro, delle Relazioni sindacali e della bilateralità, attualmente è Direttore Centrale Lavoro e Welfare.

Interlocutore istituzionale per Confcommercio sulle principali riforme del lavoro degli ultimi anni, ha ricoperto numerosi incarichi, tra i quali la presidenza del Comitato Amministratore presso l'INPS del Fondo di Integrazione Salariale (FIS) e la presidenza del Consiglio di Vigilanza dell'ANPAL.

PETRASSI MAURO: Avvocato specializzato in Diritto del lavoro, sindacale e della previdenza sociale, abilitato al patrocinio innanzi le Magistrature Superiori. È socio fin dalla fondazione dello Studio Legale Proia & Partners. È stato docente a contratto della Link Campus University di Roma di Diritto del Lavoro e di Diritto del Lavoro Comparato.

PROIA GIAMPIERO: Professore Ordinario di Diritto del lavoro presso l'Università di Roma Tre e la Luiss, nonché avvocato cassazionista e fondatore dello Studio Legale Proia & Partners, specializzato in Diritto del lavoro, sindacale e della previdenza sociale.

SGRO MANUELA: Laureata in giurisprudenza presso l'Università degli Studi di Genova, ed abilitata all'esercizio della professione forense, è Responsabile di Team presso l'ITL di Genova ed è membro titolare della Commissione di Certificazione oltre che delegata quale Presidente della Commissione di conciliazione ex art.410 cpc. Relatrice in numerosi convegni in materia di lavoro, è docente nel Corso di laurea in Ingegneria Meccanica presso l'Università degli Studi di Genova nell'ambito di corsi per RSPP e coordinatori per la sicurezza. Ha pubblicato per SEAC il manuale "Le ispezioni sul lavoro".

TESTI GIULIANO: Laureato in Lingue e Letterature Straniere presso l'Università degli Studi di Pisa, è responsabile del Centro Studi Normativa del Lavoro di SEAC. Esperto in materia previdenziale, è autore di volumi ed articoli e svolge attività di docenza in materia. Ha maturato una pluriennale esperienza nella gestione ed ottimizzazione dei processi operativi.

AREA SERVIZI MULTIMEDIALI

URBINATI STEFANO: Responsabile dell'Area Multimedia in SEAC, con precedenti esperienze manageriali e imprenditoriali nel settore dell'informazione professionale specialistica e della digital transformation al servizio del business.

TONIOLATTI NICOLA: Laureato in Economia Politica presso l'Università degli Studi di Trento è coordinatore dell'Area Multimedia in SEAC e responsabile della banca dati Seac ALL-IN. In precedenza ha maturato una pluriennale esperienza nell'ambito dell'Editoria fiscale SEAC.