

Direttore responsabile
ANSELMO CASTELLI

Vice direttore
Stefano Zanon

Coordinamento scientifico
Laurenzia Binda, Stefano Zanon

Coordinatore di redazione
Stefano Zanon

Consiglio di redazione
Giuliana Beschi, Laurenzia Binda, Paolo Bisi, Elena Fracassi, Carlo Quiri, Luca Reina

Comitato di esperti
G. Alibrandi, G. Allegretti, O. Araldi, S. Baruzzi, F. Boni, A. Bongi, A. Bortoletto, E. Bozza, B. Bravi, M. Brisciani, P. Clementi, G.M. Colombo, C. Corghi, L. Dall'Oca, C. De Stefanis, S. Dimitri, A. Di Vita, B. Garbelli, A. Guerra, M.R. Gheido, P. Lacchini, P. Meneghetti, M. Nicola, M. Nocivelli, A. Pescari, M. Piscetta, C. Pollet, R.A. Rizzi, A. Scaini, S. Setti, L. Simonelli, L. Sorgato, M. Taurino, E. Valcarenghi, L. Vannoni, F. Vollono, F. Zuech

Hanno collaborato a questo numero
G. Antico, R. Bianchi, L. Binda, A. De Gaetano, S. Dimitri, Eco Ambiente Service Srl, G. Fino, A. Guerra, L. Nardi, C. Pollet, L. Reina, S. Setti, G. Silva, L. Sorgato, L. Trica, S. Zanon

Stampa
Grafica Sette S.r.l.
Via P.G. Piamarta, 61, Bagnolo M. (BS)
Tel. 030-6820600
Sito web: www.seventyseven.biz

Editore
Centro Studi Castelli S.r.l.
Via F. Bonfiglio, n. 33
46042 Castel Goffredo (MN)
Tel. 0376/775130
P. IVA e C.F. 01392340202
lunedì-venerdì
ore 9:00/13:00 - 14:30/18:30
Sito Web: WWW.RATIO.IT
servizioclienti@gruppocastelli.com

Iscrizione al Registro Operatori della Comunicazione n. 3575
Autorizzazione del Tribunale di Mantova n. 9/85
Periodico mensile, spedizione in abbonamento postale

Chiuso per la stampa il 11.11.2026

RATIO

Mensile per l'aggiornamento fiscale e amministrativo

Sommario 12/2026

Editoriale	- Riconnessioni	**3**
Opinione	- Rottamazione quinquies: scadenze e tipologie	**5**

Imposte e tasse

Accertamento	- Modalità di comunicazione del ravvedimento speciale per rinnovo Cpb 2026-2027	**6**
	- Dichiarazione integrativa, tardiva e omessa	**8**
	- Regolarizzazione modello Redditi	**10**
	- Dichiarazione trasmessa tardivamente dall'intermediario	**12**
	- Tenuta e stampa dei registri contabili	**16**
	- Verifica annuale obbligo contabilità di magazzino	**18**
	- Disposizioni per gli avvisi bonari	**20**
Imposte dirette	- Iper ammortamento: comunicazione di completamento	**22**
	- Spese di rappresentanza in dichiarazione dei redditi	**24**
	- Differenziale positivo per acquisto di crediti edilizi	**28**
	- Conferimento di partecipazioni per la costituzione della holding	**32**
	- Partecipazioni ricevute in cambio del conferimento dell'azienda	**36**
	- TrovaTu: ricerca Testi Unici sul sito del Ministero	**38**
Iva	- Codici da indicare dal 2027 nella fattura elettronica	**42**
	- Versamento acconto Iva	**46**
	- Territorialità delle prestazioni di servizi su immobili	**48**
	- Nuovo software intr@web	**52**
	- Regimi OSS e IOSS a confronto	**56**
	- Certificazione corrispettivi in caso di affitto di cabina estetica	**62**
Imu	- Versamento saldo Imu 2026	**64**

Contabilità e bilancio

Scritture contabili	- Deduzione dei costi dell'immobile a uso promiscuo	**66**
	- Trattamento degli omaggi	**70**
	- Trattamento del diritto di uso esclusivo di una infrastruttura	**74**
Revisione	- Ricercare fatture anomale con intelligenza artificiale	**76**

Pratica professionale

Diritto del lavoro	- Rateazione dei debiti per premi Inail	**78**
Crisi d'impresa	- Accordi di ristrutturazione e tributi locali	**80**
Tutela del patrimonio	- Fondo patrimoniale per la tutela del patrimonio	**82**
Ambiente	- Imballaggi in azienda metalmeccanica	**84**

Rubriche

Agevolazioni	- Calcolo delle ULA per bonus assunzioni	**86**
	- Bonus imprese autotrasporto per caro gasolio	**88**
Scadenzario	- Adempimenti mese di dicembre 2026	**90**
Quesiti Agenzia Entrate	- Plusvalenze da cessione di immobili interessati dal superbonus	**94**
	- Cessione infraquinquennale di immobili e pertinenze	**95**
	- Imposta di successione e acquisto di Bot prima del decesso	**96**



Giuseppe Pancera
Soccorsi al Duomo di Castiglione delle Stiviere (1959)

Sono particolarmente orgoglioso di poter parlare di questa opera d'arte che, da anni, è parte dei tesori del Museo Internazionale di Croce Rossa, in via Garibaldi a Castiglione delle Stiviere (MN). In occasione della Fiaccolata 2026 e dei lavori di sistemazione del Museo, l'opera è stata valorizzata e messa all'ingresso del Museo. Si tratta di una composizione di legno realizzata dalla bottega di ebanisteria "Pancera", che si trova ancora oggi in via Zanardelli. Qui l'arte dell'ebanisteria è portata avanti dalla famiglia Pancera. Giuseppe Pancera, nel 1959, in occasione del centenario della Battaglia del 24 giugno 1859, decise di realizzare alcune opere dedicate al tema dei soccorsi che le donne del paese avevano prestato agli uomini degli eserciti che si erano dati battaglia per un'intera giornata. In particolar modo, questa grande composizione lignea racconta la tragedia dentro al Duomo di Castiglione delle Stiviere, edificio che, con altri undici, divenne un ospedale provvisorio. L'arte, in questo luogo, racconta da sempre come l'umanità, grazie a J. H. Dunant, a Don Lorenzo Barzizza e alle donne eroiche di Castiglione, abbia saputo dare il meglio di sé, dopo che, per molte ore, aveva dato il peggio di cui è capace. Pancera, con una tecnica sopraffina, non solo rende morbida una scena dura, crudele e dove la sofferenza dominava, ma riesce, in questo spaccato, a trasformare il legno in materia pittorica. Luci, ombre, ma anche chiaroscuri sono tutti creati grazie alla maestria con la quale Pancera ha saputo lavorare il legno. Il risultato è un quadro di grande arte ebanista, che supera e travalica la semplice decorazione. Altre opere di Pancera sono in mostra permanente alla Galleria Menghini di Castiglione delle Stiviere.

Luca Cremonesi

In copertina:
Giuseppe Pancera
Soccorsi al Duomo di Castiglione delle Stiviere (1959) - Legno su legno, 100 x 70
Museo Internazionale di Croce Rossa a Castiglione delle Stiviere (MN)

Le tecnologie rendono facile l'accesso al materiale iconografico. Non altrettanto facile è il reperimento delle informazioni sui detentori dei diritti. L'editore dichiara di aver usato ogni mezzo per entrare in contatto con gli eventuali detentori di diritti d'autore del materiale utilizzato, e resta ovviamente disposto ad adempiere gli obblighi di legge.

Indirizzo del sito Web: WWW.RATIO.IT
Posta elettronica: servizioclienti@gruppocastelli.com

La Redazione è particolarmente grata a coloro che vorranno offrire la propria collaborazione.
Gli elaborati pervenuti saranno pubblicati a discrezione della Direzione della Rivista. La riproduzione di articoli e schemi, anche parziale, è vietata senza autorizzazione scritta dell'Editore.
I contenuti si intendono elaborati soltanto a scopo informativo e divulgativo. Si declina ogni responsabilità rispetto ad un utilizzo improprio del materiale.
Gli schemi di istanze, ricorsi ed ogni altra proposta di elaborato pubblicati costituiscono esempi indicativi, passibili di eventuali integrazioni.
Il riferimento all'articolo di legge deve suggerire al lettore il confronto con la più recente stesura dello stesso.
*****Riproduzione vietata*****
Informativa privacy
Centro Studi Castelli Srl titolare del trattamento tratta i dati personali liberamente conferiti per fornire i servizi indicati. Per i diritti di cui all'art. 13 del Regolamento U.E. 679/2016 e per l'elenco di tutti i Responsabili del trattamento rivolgersi al Responsabile del trattamento, che è il Direttore Responsabile, presso il Servizio Clienti, Via Bonfiglio, n. 33 - 46042 Castel Goffredo (MN) - Tel. 0376-775130 - **privacy@gruppocastelli.com**.
I dati potranno essere trattati da incaricati preposti agli abbonamenti, al marketing, all'amministrazione e potranno essere comunicati alle società del Gruppo per le medesime finalità della raccolta e a società esterne per la spedizione del periodico e per l'invio di materiale promozionale. L'informativa completa è disponibile all'indirizzo **www.ratio.it/privacy-policy**.

Testata volontariamente sottoposta a certificazione di tiratura e diffusione in conformità al Regolamento CSST Certificazione Editoria Specializzata e Tecnica

ANES
ASSOCIAZIONE NAZIONALE EDITORIA PERIODICA SPECIALIZZATA

ACCERTAMENTO | **imposte e tasse**

TENUTA E STAMPA DEI REGISTRI CONTABILI

Art. 1, c. 2-bis D.L. 21.06.2022, n. 73 *- Art. 7 D.L. 10.06.1994, n. 357*
Doc. Ricerca CNDCED e Fondaz. Naz. Commercialisti 17.01.2020 - Interpello Ag. Entrate 9.04.2021, n. 236
Interpello Ag. Entrate 17.05.2021, n. 346 - Interpello Ag. Entrate 20.02.2025, n. 42

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- REGISTRI TENUTI IN MODALITÀ ELETTRONICA

Per effetto delle modifiche apportate all'art. 7, c. 4-quater D.L. 357/1994 dal D.L. 73/2022, oltre alla **tenuta** dei registri contabili anche la **conservazione** con sistemi elettronici è da considerarsi regolare in difetto di trascrizione su supporti cartacei o di conservazione sostitutiva digitale se, in sede di accesso, ispezione e verifica, gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi e sono stampati a seguito di richiesta degli organi precedenti.

SCHEMA DI SINTESI

LIBRI E REGISTRI CONTABILI	⇨	Registri Iva	⇨ • Fatture emesse. • Fatture di acquisto. • Corrispettivi.
	⇨	Beni ammortizzabili	⇨ Registro beni ammortizzabili.
	⇨	Magazzino	⇨ Contabilità di magazzino.(2)
	⇨	Libri previsti dal codice civile	⇨ • Libro giornale (e conti di mastro(1)). • Libro inventari.
TENUTA E CONSERVAZIONE	⇨	Devono essere **conservati per un minimo di 10 anni** dalla data dell'ultima registrazione (art. 2220 c.c.) e, in ogni caso, fino alla definizione dell'eventuale accertamento relativo al corrispondente periodo d'imposta.	
	⇨	La conservazione cartacea richiede il solo rispetto delle regole inerenti la corretta tenuta della contabilità su supporti cartacei.	
	⇨	I libri, i repertori, le scritture e la documentazione, la cui tenuta è obbligatoria per disposizione di legge o di regolamento o che sono richiesti dalla natura o dalle dimensioni dell'impresa, possono essere formati e tenuti anche con strumenti informatici (art. 2215-bis c.c.).	
STAMPA	⇨	**Entro 3 mesi** dall'invio del modello Redditi (31.01.2027 per soggetti solari).	
	⇨	**Entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi** (31.10.2026) per il registro dei beni ammortizzabili (art. 16 D.P.R. 600/1973).	
	⇨	**La tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi meccanografici è considerata regolare, in difetto di trascrizione su supporti cartacei, nei termini di legge**, dei dati relativi all'esercizio per il quale i termini di presentazione delle relative dichiarazioni annuali non siano scaduti **da oltre 3 mesi,** se anche in sede di controlli e ispezioni gli stessi risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e siano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti e in loro presenza (art. 7, c. 4-ter D.L. 357/1994).	
	⇨	In deroga a quanto previsto dal c. 4-ter, **la tenuta e la conservazione di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto sono, in ogni caso, considerate regolari in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge o di conservazione sostitutiva digitale (D. Lgs. 82/2005)**, se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi risultano aggiornati sui predetti sistemi elettronici e sono stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti e in loro presenza (art. 7, c. 4-quater D.L. 357/1994).	
IMPOSTA DI BOLLO	⇨	• Per i registri e libri tenuti su supporto **cartaceo**, l'imposta è dovuta **ogni 100 pagine** o frazione di pagine nella misura di **€ 16,00** per le società che versano la tassa di concessione governativa in misura forfettaria; ovvero **€ 32,00** per tutti gli altri soggetti. • L'imposta di bollo può, tuttavia, essere assolta "alternativamente" mediante contrassegno telematico ovvero modello F23 (codice tributo 458T).	
	⇨	• Per la contabilità tenuta con strumenti informatici, l'imposta è dovuta **ogni 2.500 registrazioni** o frazioni di esse. • Nel caso di tenuta e conservazione digitale della contabilità, l'art. 6 D.M. 17.06.2014 prevede che l'imposta sia assolta in un'unica soluzione entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio e in via esclusivamente telematica, mediante modello **F24 online** (**codice tributo 2501**).	

Note

(1) I mastrini devono contenere tutte le movimentazioni contabili per ciascun conto del piano dei conti utilizzato nell'anno, ivi compreso ogni singolo cliente e fornitore, e devono essere stampati dopo la chiusura dei conti, che deve comparire nella stampa degli stessi. **Non devono essere numerati progressivamente, nè bollati o vidimati, solo stampati e firmati.** La Cassazione, con sentenza n. 2250/2003, ha legittimato l'amministrazione finanziaria all'accertamento induttivo se i partitari non sono sottoscritti dall'imprenditore/legale rappresentante. Per evitare di firmare ogni singola scheda contabile, sembra possibile firmare un documento riepilogativo di presa visione e controllo, da allegare alla stampa dei partitari.

(2) Schede per articolo, con indicazione dei carichi e degli scarichi avvenuti nell'anno, quantità e valore alla fine dello stesso.
Il registro **non è vidimato e non è soggetto a imposta di bollo**.

Aggiornato al 11.11.2026 Centro Studi Castelli S.r.l.
Riproduzione vietata

REGISTRI TENUTI IN MODALITÀ ELETTRONICA

STAMPA

- **Stampa su supporto cartaceo**
  Art. 7, c. 4-ter D.L. 357/1994
  - La tenuta di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici è considerata regolare, in difetto di trascrizione su supporti cartacei dei dati relativi all'esercizio per il quale **non siano scaduti da oltre 3 mesi** i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni annuali, purché i dati stessi siano aggiornati, disponibili e stampabili in sede di controlli e ispezioni contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza.
- **Deroga all'obbligo di stampa**
  Art. 7, c. 4-quater D.L. 357/1994
  - L'art. 1, c. 2-bis D.L. 73/2022 ha disposto che, in deroga a quanto previsto dall'art. 7, c. 4-ter, la tenuta e la conservazione di qualsiasi registro contabile con sistemi elettronici su qualsiasi supporto sono, in ogni caso, considerate regolari **in difetto di trascrizione su supporti cartacei nei termini di legge o di conservazione sostitutiva digitale** (D. Lgs. 82/2005), se in sede di accesso, ispezione o verifica gli stessi **risultano aggiornati** sui predetti sistemi elettronici e stampati a seguito della richiesta avanzata dagli organi procedenti ed in loro presenza.
    - Pertanto, è sufficiente tenere "aggiornati" i libri e le scritture contabili su supporto informatico e stamparli con immediatezza all'atto di una eventuale richiesta dell'amministrazione finanziaria in sede di controllo (comunicato stampa CNDCEC 27.07.2022). Conseguentemente, risulta valido il registro contabile tenuto aggiornato e salvato in **formato pdf immodificabile**, da stampare solo in sede di controllo.
    - Nel caso in cui non sia garantita l'immodificabilità del file PDF salvato occorre procedere comunque con la stampa cartacea.
- **Imposta di bollo**
  - Il superamento dell'obbligo periodico di stampa dei registri contabili, compresi quelli per i quali è prevista l'applicazione dell'imposta di bollo, non è stato accompagnato dall'adozione di una specifica disciplina in merito alle modalità di assolvimento dell'imposta stessa.

IMPOSTA DI BOLLO

- L'imposta sui libri e sui registri di cui all'art. 16 Tariffa allegata al D.P.R. 642/1972, tenuti in modalità informatica, è dovuta **ogni 2.500 registrazioni o frazioni di esse**.
- Per registrazione deve intendersi **ogni singolo accadimento contabile**, a prescindere dalle righe di dettaglio. Il termine registrazione deve, quindi, essere declinato in funzione della tipologia di libro o registro soggetto all'imposta di bollo.

Libro inventari	Con riferimento al libro degli inventari per accadimento contabile deve intendersi la **registrazione relativa a ciascun cespite**, nonché la registrazione della nota integrativa.
Libro giornale	Per il libro giornale il concetto di registrazione va riferito ad **ogni singola operazione rilevata in partita doppia, a prescindere dalle righe di dettaglio interessate**.
Libri sociali	• Con riferimento ai libri sociali, diversi dal libro degli inventari e dal libro giornale, il termine ''registrazione'' deve intendersi come riferito alla ''riga'' (del verbale o dell'annotazione relativa all'ingresso o alla uscita del socio dalla compagine societaria). • Poiché l'imposta di bollo per i libri e registri si applica «per ogni 100 pagine o frazione di esse» e tenuto conto che, convenzionalmente, la misura del foglio è pari a 100 righe, conseguentemente **la misura della pagina è pari a 25 righe**. • Pertanto, nel caso dei libri e registri sociali, diversi dal libro degli inventari e dal libro giornale, se tenuti in modalità digitale, l'imposta di bollo **sarà dovuta ogni 100 pagine** (o frazioni) corrispondenti a 2.500 righe (o frazioni).
Visualizzazione delle righe/pagine	• Ai fini del calcolo del tributo, **si potrà fare riferimento alla visualizzazione dei libri, avendo evidenza della pagina su supporto informatico, in modo tale da consentire il conteggio delle righe/pagine per il calcolo del tributo, al pari della pagina ''fisica" dei libri tenuti con modalità tradizionale.** • Al riguardo, tra i formati standard, previsti per la conservazione a norma, **è possibile utilizzare il formato PDF PDF/A che permette tale visualizzazione.**

Tavola **Modalità di versamento imposta di bollo**

Registri informatici in conservazione sostitutiva	L'imposta di bollo deve essere assolta in un'unica soluzione e in via esclusivamente telematica, mediante modello F24 online (art. 6 D.M. 17.06.2014).
Registri informatici con stampa cartacea periodica	L'imposta di bollo deve essere assolta in funzione del numero di pagine, attraverso l'apposizione dell'apposito contrassegno, oppure mediante pagamento tramite modello F23 (o F24).
Registri informatici con stampa in caso di verifica fiscale	• È ipotizzabile si possa liquidare l'imposta **in base alle registrazioni e versarla in un'unica soluzione mediante F24 online**. • L'assenza della stampa dei libri, infatti, rende difficoltoso il calcolo dell'imposta basato sul numero di pagine. Tuttavia, è possibile ipotizzare di effettuare una periodica stampa virtuale dei libri contabili (stampa su file in "pdf") e liquidare l'imposta di bollo in funzione del numero di pagine (generate al momento della stampa in "pdf").

Centro Studi Castelli S.r.l. Aggiornato al 11.11.2026
Riproduzione vietata

IVA | imposte e tasse

CERTIFICAZIONE CORRISPETTIVI IN CASO DI AFFITTO DI CABINA ESTETICA

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

Artt. 21, c. 1, 22 D.P.R. 26.10.1972, n. 633 - Interp. Ag. Entrate n. 83/2026

Con risposta all'interpello n. 83/2026 dell'Agenzia delle Entrate affronta un quesito di crescente rilevanza pratica nel commercio al dettaglio: quando **un esercente mette a disposizione uno spazio della propria struttura affinché un partner specializzato eroghi servizi estetici alla clientela**, a chi spettano gli adempimenti fiscali ai fini Iva?

Il documento chiarisce che gli obblighi di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi, previsti dall'art. 2, c. 1 D. Lgs. 5.08.2015, n. 127, **gravano sul soggetto che effettivamente pone in essere le operazioni** di cui all'art. 22 D.P.R. 26.10.1972, n. 633. Non è rilevante, a tali fini, la struttura contrattuale adottata tra le parti per regolare i flussi di cassa o le commissioni di incasso.

Ne consegue che **il soggetto erogatore del servizio deve dotarsi di un proprio registratore telematico, intestato alla propria partita Iva, ed emettere documenti commerciali a suo nome**. In alternativa, il soggetto obbligato può documentare le operazioni tramite fattura, avvalendosi eventualmente di un terzo per la sola emissione materiale del documento, nel rispetto dell'art. 21 del decreto Iva, con responsabilità fiscale che rimane sempre in capo al prestatore.

SCHEMA DI SINTESI

OPERAZIONI ESENTI DALL'OBBLIGO DI FATTURAZIONE Art. 22 D.P.R. 633/1972	• La fattura non è obbligatoria, salvo richiesta del cliente entro il momento di effettuazione dell'operazione, per le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di impresa in locali aperti al pubblico, in forma ambulante o nell'abitazione dei clienti. • La norma individua in via tassativa le fattispecie ammesse a tale esonero.	• I servizi estetici erogati in locali aperti al pubblico consentono di **sostituire la fattura con il solo documento commerciale elettronico**. • L'esonero opera automaticamente, salvo richiesta di fattura da parte del cliente al momento del pagamento.
MEMORIZZAZIONE E TRASMISSIONE DEI CORRISPETTIVI Art. 2 D. Lgs. 127/2015	I soggetti che effettuano le operazioni di cui all'art. 22 D.P.R. 633/1972 devono memorizzare elettronicamente e trasmettere telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati dei corrispettivi giornalieri.	Tale adempimento sostituisce l'obbligo di registrazione di cui all'art. 24 D.P.R. 633/1972. **Il soggetto obbligato coincide con chi pone in essere le operazioni imponibili**.
REGISTRATORE TELEMATICO: INTESTAZIONE E CONFIGURAZIONE TECNICA	• Il registratore telematico deve essere intestato alla partita Iva del soggetto esercente, ovvero del soggetto passivo Iva che svolge le attività di cui all'art. 22 D.P.R. 633/1972. • I documenti commerciali emessi riportano la partita Iva dell'esercente come identificatore univoco. • La configurazione tecnica del dispositivo è legata all'identità fiscale di un solo soggetto.	• In fase di attivazione, il tecnico abilitato inserisce la partita Iva dell'esercente nel registratore. Non è ammissibile che un soggetto utilizzi il registratore telematico altrui per documentare operazioni proprie.
INCASSO PER CONTO TERZI	La presenza di un accordo che attribuisce a un soggetto terzo la funzione di incassare i corrispettivi e riversarli al prestatore, trattenendo una commissione, non modifica la soggettività passiva ai fini Iva. **I rapporti di diritto privato tra le parti non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria per determinare chi è il soggetto fiscalmente obbligato**.	Il soggetto che trattiene una commissione per il servizio di incasso dovrà emettere separata fattura al prestatore per tale prestazione. I flussi di riversamento dei corrispettivi tra le parti sono documentati con apposita fatturazione tra soggetti. **Le due operazioni - servizio principale al cliente e commissione di incasso - restano fiscalmente distinte e autonome.**

Aggiornato al 11.11.2026

Centro Studi Castelli S.r.l.
Riproduzione vietata

APPROFONDIMENTI

CASO CONCRETO

- Un esercente commerciale, titolare di punto vendita con area dedicata a servizi estetici, intende stipulare un accordo con un partner specializzato affinché questi eroghi i trattamenti con proprio personale qualificato, propri protocolli e prodotti, sotto la responsabilità di un direttore tecnico del partner. Le prenotazioni dei servizi sono gestite dal partner.
- **L'esercente commerciale si occupa dell'incasso dei corrispettivi**, da riversare successivamente al partner al netto di una commissione per il servizio di incasso. I due soggetti hanno un preesistente rapporto commerciale di vendita di prodotti, che l'accordo per i servizi estetici non intende modificare.
- Il quesito riguardava la possibilità che l'esercente commerciale gestisse autonomamente gli adempimenti Iva - emissione del documento commerciale, memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi tramite il proprio registratore telematico - **pur non essendo il soggetto erogatore del servizio.**
- **L'Agenzia ha risposto negativamente**, chiarendo che gli adempimenti competono al soggetto che materialmente eroga il servizio.

PRINCIPIO GENERALE DI DOCUMENTAZIONE

Art. 21, D.P.R. 633/1972

- L'art. 21, c. 1 del D.P.R. 26.10.1972, n. 633 stabilisce il principio cardine in materia di documentazione delle operazioni Iva: il soggetto che effettua la cessione di beni o la prestazione di servizi deve emettere fattura, ovvero assicurare che essa sia emessa per suo conto da terzi.
- La norma ammette quindi una dissociazione tra chi emette materialmente la fattura e chi è fiscalmente responsabile dell'operazione. Tale dissociazione, tuttavia, opera esclusivamente sul piano documentale: **non consente di trasferire la soggettività fiscale a un soggetto estraneo all'operazione Iva**.
- In alternativa alla fattura, per le operazioni di cui all'art. 22 D.P.R. 633/1972, il soggetto obbligato può ricorrere alla memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi. Anche in questo caso, **il soggetto che utilizza il registratore telematico deve coincidere con chi pone in essere le operazioni**.

PRESTAZIONI ESENTI DA FATTURA

Art. 22, D.P.R. 633/1972

- L'art. 22 D.P.R. 633/1972 individua in via tassativa le operazioni per le quali l'emissione della fattura non è obbligatoria, salvo espressa richiesta del cliente entro il momento di effettuazione dell'operazione. Tra le fattispecie rilevanti ai fini del documento in esame figurano le **prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico**.
- La ratio della norma è semplificare gli adempimenti per le attività al dettaglio con elevato volume di operazioni verso consumatori finali. Essa non incide, tuttavia, sull'identificazione del soggetto obbligato: chi presta il servizio resta il solo titolare degli adempimenti fiscali.

COINCIDENZA SOGGETTIVA E IRRILEVANZA DEI RAPPORTI PRIVATI

- Il principio di coincidenza soggettiva stabilisce che gli obblighi di memorizzazione elettronica, trasmissione telematica e adempimenti Iva connessi gravano esclusivamente sul soggetto passivo che pone in essere le operazioni elencate all'art. 22 D.P.R. 633/1972.
- Non è fiscalmente rilevante chi incassa i corrispettivi.

Implicazioni operative	• La struttura contrattuale adottata tra le parti (mandato con o senza rappresentanza, commissione, accordi atipici di incasso e riversamento) non rileva ai fini dell'individuazione del soggetto obbligato agli adempimenti Iva. • Il soggetto che si limita a incassare i corrispettivi per conto del prestatore svolge una funzione di intermediario finanziario nei flussi di cassa, non acquisisce la qualità di soggetto passivo Iva per le operazioni del prestatore. • **L'assenza di coincidenza tra prestatore del servizio e soggetto che emette il documento commerciale e gestisce il registratore telematico costituisce una violazione degli obblighi di certificazione fiscale**. • I contratti tra privati non sono opponibili all'Amministrazione finanziaria per individuare il soggetto obbligato: il principio vale nei rapporti tra contribuente e Fisco, non all'interno del perimetro civilistico.

Chiunque intenda erogare servizi soggetti all'art. 22 D.P.R. 633/1972 deve dotarsi in proprio di tutti gli strumenti fiscali necessari (**registratore telematico intestato alla propria partita Iva**) o alternativamente optare per la fatturazione, eventualmente delegando un terzo alla sola emissione materiale.

EMISSIONE DI FATTURA TRAMITE TERZO DELEGATO

- Il soggetto obbligato alla documentazione fiscale può scegliere di ricorrere alla fattura in luogo del registratore telematico, anche per operazioni rientranti nell'esonero ex art. 22 D.P.R. 633/1972.
- L'art. 21 D.P.R. 633/1972 ammette che la fattura sia emessa da un terzo per conto del cedente o prestatore, ferma restando la responsabilità fiscale di quest'ultimo.
- Il prestatore che opta per la fatturazione può incaricare materialmente un terzo della sua emissione. La fattura deve identificare il prestatore come soggetto emittente e riportare la sua partita Iva.
- La responsabilità fiscale rimane in capo al prestatore, indipendentemente da chi materialmente produce il documento.

Centro Studi Castelli S.r.l. Aggiornato al 11.11.2026
Riproduzione vietata