

**Edizione di giovedì 3 agosto 2017**

## **PROFESSIONISTI**

**L'obbligo formativo per i revisori legali**

di **Sergio Pellegrino**

## **IVA**

**Il plafond IVA per i servizi internazionali**

di **Marco Peirolo**

## **PENALE TRIBUTARIO**

**Responsabilità del liquidatore per omesso versamento delle ritenute**

di **Luigi Ferrajoli**

## **AGEVOLAZIONI**

**Iper ammortamento: i chiarimenti del MiSE**

di **Federica Furlani**

## **CONTENZIOSO**

**Il termine lungo per l'impugnazione delle sentenze**

di **Dottryna**

## PROFESSIONISTI

---

### ***L'obbligo formativo per i revisori legali***

di **Sergio Pellegrino**

Molti Colleghi ci stanno chiamando per avere chiarimenti circa l'**obbligo formativo per l'iscrizione al Registro dei revisori legali**, che decorre dal **1° gennaio 2017**.

Il **Ministero dell'Economia e delle Finanze** ha rilasciato lo scorso **6 luglio** la [circolare n. 26](#), che fornisce le istruzioni in materia di **formazione continua dei revisori legali**: di seguito si riassumono gli **aspetti salienti**.

#### **SOGGETTI IDONEI A OFFRIRE LA FORMAZIONE CONTINUA**

Per quanto riguarda la formazione in aula, il Professionista iscritto al **Registro dei revisori legali** può conseguire i **crediti formativi** valevoli ai fini della formazione continua

1. partecipando a corsi che siano organizzati da **società o enti pubblici e privati accreditati dal MEF** attraverso la **sottoscrizione di apposita convenzione**

ovvero

2. attraverso il **riconoscimento della formazione obbligatoria accreditata dall'albo professionale** di appartenenza (cosiddetto **principio di equivalenza**, [ex articolo 5, comma 10, D.Lgs. 39/2010](#) e punto 2.3 [circolare 26 MEF](#)).

---

Per fare un esempio, se un iscritto all'albo dei dottori commercialisti ed esperti contabili partecipa ad un corso **accreditato ai fini della formazione professionale continua dal CNDCEC** e le **materie trattate sono conformi al programma annuale del MEF**, questi acquisisce

- sia i crediti formativi per la **formazione continua dei Dottori commercialisti ed esperti contabili**
- che quelli per la **formazione continua degli iscritti nel Registro dei revisori legali**

**indipendentemente dal fatto che l'ente di formazione sia o meno accreditato dal MEF.**

---

#### **MISURA OBBLIGO FORMATIVO**

L'adempimento dell'obbligo formativo è cadenzato su un **arco temporale triennale** (il primo triennio va dal **1° gennaio 2017** al **31 dicembre 2019**), durante il quale ciascun iscritto deve conseguire **almeno 60 crediti formativi**, in ragione di **almeno 20 crediti formativi per ciascun**

anno.

Allo stato attuale, il MEF ha stabilito che **a un'ora di partecipazione ad un corso corrisponderà l'acquisizione di un credito.**

#### **MATERIE CARATTERIZZANTI: GRUPPO A**

Ai sensi del [comma 2 dell'articolo 5 del D.Lgs. 39/2010](#), **almeno dieci crediti formativi, in ciascuna annualità**, devono riguardare le **materie caratterizzanti** (individuate nel **gruppo A** dell'[allegato 3](#) alla circolare), ovvero:

*A.1. Gestione del rischio e controllo interno;*

*A.2 Principi di revisione nazionale e internazionali*

*A.3 Disciplina della revisione legale*

*A.4 Deontologia professionale ed indipendenza*

*A.5 Tecnica professionale della revisione*

#### **MATERIE NON CARATTERIZZANTI: GRUPPI B E C**

I **gruppi B e C** dell'[allegato 3](#) alla circolare individuano le cosiddette **materie non caratterizzanti**, che possono concorrere a **conseguire gli ulteriori 10 crediti formativi annui necessari** (atteso che almeno 10, si è detto, devono essere relativi a materie del gruppo A).

*B.1 Contabilità generale*

*B.2 Contabilità analitica e di gestione*

*B.3 Disciplina del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato*

*B.4 Principi contabili nazionali ed internazionali*

*B.5 Analisi finanziaria*

*C.1 Diritto civile e commerciale*

*C.2 Diritto societario*

*C.3 Diritto fallimentare*

*C.4 Diritto tributario*

*C.5 Diritto del lavoro e della previdenza sociale*

*C.6 Informatica e sistemi operativi*

*C.7 Economia politica, aziendale e finanziaria*

*C.8 Principi fondamentali di gestione finanziaria*

*C.9 Matematica e statistica*

### **“NON RIPETITIVITÀ” ARGOMENTI**

Aspetto delicato è quello relativo alla “**non ripetitività**” degli argomenti affrontati nel corso del triennio.

La partecipazione, nell’arco dello stesso triennio, a **identico corso** per due o più volte oppure a due o più corsi riguardanti il **medesimo argomento**, **consente al revisore legale di maturare i corrispondenti crediti soltanto una volta**.

Al riguardo la [circolare](#) fa due esempi: il revisore non acquisirebbe ulteriori crediti ripetendo la partecipazione, nel 2018, a un medesimo corso già frequentato nel 2017, così come se partecipasse a due corsi riguardanti, ad esempio, il medesimo principio professionale di revisione.

### **RICONOSCIMENTO CREDITI FORMATIVI**

Il **riconoscimento dei crediti formativi** viene fatto *ex post* dal **MEF**, attraverso la verifica della **corrispondenza** per **ciascun revisore** degli argomenti riguardanti le **materie caratterizzanti** (per almeno 10 crediti formativi) e degli **altri argomenti** relativi a materie oggetto di offerta formativa.



## IVA

---

### ***Il plafond IVA per i servizi internazionali***

di **Marco Peirola**

L'[articolo 9, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972](#) stabilisce che *“le disposizioni del secondo e terzo comma dell’articolo 8 si applicano con riferimento all’ammontare complessivo dei corrispettivi delle operazioni indicate nel precedente comma, anche per gli acquisti di beni, diversi dai fabbricati e dalle aree edificabili e di servizi fatti dai soggetti che effettuano le operazioni stesse nell’esercizio dell’attività propria dell’impresa”*.

In pratica, i **servizi internazionali** o connessi agli scambi internazionali elencati nel [comma 1](#) dello stesso **articolo 9 del D.P.R. n. 633/1972** **concorrono a formare il plafond** per l’acquisto di beni e servizi senza applicazione dell’IVA da parte dei soggetti in possesso dello *status* di esportatore abituale. A tal fine, però, è richiesto che le prestazioni di servizi in esame siano **effettuate nell’esercizio dell’attività propria dell’impresa e non, quindi, in via meramente occasionale**.

Anche se la norma non lo prevede espressamente, occorre ricordare che i servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali rilevanti ai fini della formazione del *plafond* **sono soltanto quelli territorialmente rilevanti in Italia**, per i quali è applicabile il regime di non imponibilità. Per quanto riguarda, in particolare, le operazioni per le quali trova applicazione la regola generale dei rapporti “B2B”, ovvero l’assoggettamento a IVA nello Stato del committente, sono irrilevanti agli effetti dell’IVA le operazioni rese nei confronti di un committente non stabilito nel territorio dello Stato, ancorché la fattispecie sia presa in considerazione dall’[articolo 9, comma 1, del D.P.R. n. 633/1972](#). Tali operazioni sono, quindi, **irrilevanti** ai fini della verifica dello *status* di soggetto abilitato a effettuare acquisti e importazioni senza pagamento dell’imposta e della determinazione del *plafond* a tal fine spendibile ([circolare n. 37/E/2011, § 5](#)).

Nel limite dell’ammontare complessivo dei corrispettivi delle prestazioni eseguite nell’anno solare precedente (*plafond* fisso) o nei dodici mesi precedenti (*plafond* mobile), l’esportatore abituale – cioè colui che, con le operazioni agevolate, ha superato la percentuale minima del 10% del volume d’affari nel periodo di fermento – può acquistare beni e servizi senza applicazione dell’IVA. Sono **esclusi gli acquisti di fabbricati e aree fabbricabili, anche se in dipendenza di un contratto d’appalto avente per oggetto la loro costruzione o di leasing** ([C.M. n. 145/E/1998, § 7](#)). Di contrario avviso la Suprema Corte, per la quale il *plafond* può essere speso per acquistare fabbricati e aree fabbricabili mediante appalto in quanto quest’ultimo dà luogo, ai fini IVA, ad una prestazione e non ad una cessione ([Cass. n. 7504/2016](#)), così come il *plafond* è utilizzabile per acquisire fabbricati e aree fabbricabili in *leasing*, che configura una prestazione di servizi sino al momento dell’acquisto finale del bene ([Cass. n. 1362/2000, n.](#)

[2888/2001](#) e [n. 23329/2013](#)).

Una specifica limitazione è prevista dall'[articolo 68, comma 1, lett. a\), del D.P.R. n. 633/1972](#) per l'**utilizzo del plafond in dogana** da parte dei soggetti che effettuano servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali.

Tale disposizione stabilisce che non sono soggette a IVA *“le importazioni di beni indicati nel primo comma, lettera c), dell’articolo 8, nell’articolo 8-bis, nonché nel secondo comma dell’articolo 9 limitatamente all’ammontare dei corrispettivi di cui al n. 9) dello stesso articolo, sempreché ricorrano le condizioni stabilite nei predetti articoli”*.

Di regola, gli esportatori abituali hanno diritto di importare beni di provenienza extraunione senza applicazione dell'imposta in dogana, ma se l'operatore svolge un'attività consistente nel prestare servizi internazionali o connessi agli scambi internazionali tale diritto è limitato alla **quota-parte del plafond maturato** a seguito dell'effettuazione dei servizi di cui al [n. 9\) del comma 1 dell'articolo 9 del D.P.R. n. 633/1972](#), che fa riferimento ai *“trattamenti di cui all'articolo 176 del T.U. approvato con D.P.R. 23 gennaio 1973 n. 43, eseguiti su **beni di provenienza estera non ancora definitivamente importati**, nonché su **beni nazionali, nazionalizzati o comunitari, destinati ad essere esportati** da o per conto del prestatore del servizio o del committente non residente nel territorio dello Stato”*.

In pratica, in dogana può essere speso esclusivamente il *plafond* generato dall'effettuazione di **prestazioni di lavorazione**, compresi il montaggio, l'assiemaggio e l'adattamento ad altre merci, di trasformazione e di riparazione, compresi il riattamento e la messa a punto. Il restante *plafond* è, invece, liberamente utilizzabile per gli **acquisti interni di beni e servizi e per quelli intracomunitari di beni**, ex [articolo 42 del D.L. n. 331/1993](#).



## PENALE TRIBUTARIO

---

### ***Responsabilità del liquidatore per omesso versamento delle ritenute***

di **Luigi Ferrajoli**

In tema di **responsabilità del liquidatore per il mancato pagamento delle imposte dovute** durante il periodo di liquidazione (o per i periodi antecedenti) la [Cassazione con la sentenza n. 23161/2017](#) è nuovamente intervenuta a delimitare i confini della normativa tanto sul fronte meramente civilistico-fiscale quanto sotto il profilo penale.

L'[articolo 36 D.P.R. 602/1973](#) stabilisce che il liquidatore di una società, qualora non adempia all'obbligo di pagare le imposte dovute per il periodo di liquidazione o per quelli precedenti, *"risponde in proprio del pagamento delle imposte se non prova di aver soddisfatto i crediti tributari (i) anteriormente all'assegnazione di beni ai soci o associati ovvero (ii) di aver soddisfatto crediti di ordine inferiore a quelli tributari"*.

A ciò si deve aggiungere che *"la responsabilità del liquidatore è commisurata all'importo dei crediti d'imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti"*.

La normativa prevede che il liquidatore risponda solo se abbia **concretamente distratto** l'attivo della società destinandolo, anziché al pagamento delle imposte, al soddisfacimento di finalità differenti.

L'analisi dell'[articolo 36 del D.P.R. 602/1973](#) è propedeutica alla valutazione circa l'eventuale contestazione del **reato di omesso versamento delle ritenute** di cui all'[articolo 10-bis del D.Lgs. 74/2000](#); parrebbe infatti irragionevole condannare il liquidatore per l'omissione involontaria del versamento delle ritenute quando ciò scaturisca dall'aver rispettato i criteri di graduazione e di assolvimento dei crediti.

Nel caso specifico il ricorrente, **nominato liquidatore di una società**, aveva ricevuto il mandato di tentare il recupero del raggruppamento di corsi e scuole dell'obbligo; per superare la crisi veniva creata una nuova società alla quale veniva conferito un ramo d'azienda, destinato all'erogazione del servizio scolastico in modo da garantirne la continuità.

Nei confronti del ricorrente era stato contestato l'omesso versamento delle ritenute di cui all'[articolo 10-bis del D.Lgs. 74/2000](#) perché aveva, nel corso della sua gestione, impiegato l'attivo per corrispondere gli emolumenti e le indennità per il **personale amministrativo** nonché i **contributi previdenziali**, ritenendo che i crediti tributari non potessero essere postergati rispetto ai crediti di locazione delle sedi scolastiche e per attività formativa.



La Corte, in tale occasione, ha inizialmente sostenuto che l'[articolo 36 del D.P.R. 602/1973](#) configura un'obbligazione civilistica, che, in applicazione dei **principi generali sanciti negli articoli 1176 e 1218 cod. civ.**, presuppone l'esistenza e la definitività del debito tributario in capo alla società, la presenza dell'attività nel patrimonio della società in liquidazione e l'utilizzazione per **scopi diversi** dal pagamento delle imposte dovute. Proseguendo, ha, inoltre, affermato che quando l'[articolo 36 del D.P.R. 602/1973](#) fa riferimento ai "*crediti di ordine inferiore a quelli tributari*" si ritiene che contenga un implicito rinvio alle disposizioni codicistiche dettate per i **privilegi** ([articolo 2777 e seguenti cod.civ.](#)). Il previo accertamento della responsabilità del liquidatore sul piano civilistico rappresenta sì un passaggio obbligato, ma che in nessun caso può determinare un mutamento del **momento consumativo del reato ex articolo 10-bis del D.Lgs. 74/2000 che coincide con la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta**. Pertanto, se da un lato la normativa tributaria individua nel giorno sedici del mese successivo a quello a cui si riferisce il credito tributario il termine entro il quale provvedere al versamento delle ritenute, ai fini penalistici, perché possa dirsi perfezionato il delitto di cui all'[articolo 10-bis del D.Lgs. 74/2000](#) è necessario attendere il **momento della presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta** (30 settembre dell'anno successivo).

Per completezza è bene ricordare, inoltre, che la sentenza in commento si allinea a quanto sostenuto dalla Corte in precedenza nella [sentenza n. 21987/2016](#) ove, rilevato lo stretto legame esistente tra l'[articolo 36 del D.P.R. 602/1973](#) e l'[articolo 10-bis del D.Lgs. 74/2000](#), si affermava che il primo non potesse "*ritenersi confinato in un ambito prettamente civilistico, avendo una **diretta incidenza** in ordine alla configurabilità del reato in caso di insussistenza dei presupposti limitativi della responsabilità dei liquidatori individuati dalla norma*". Già allora si dichiarava che "*ai fini della punibilità per il reato di omesso versamento delle ritenute d'imposta, i giudici del merito devono verificare se la **condotta ascritta all'indagato abbia o meno travalicato i limiti posti dall'articolo 36 del D.P.R. n. 602/1973 alla responsabilità del liquidatore***".

Alla luce di tali osservazioni occorre tenere sempre ben presente che, ai fini della determinazione della responsabilità penale del liquidatore, considerate le circostanze contingenti riguardanti la società in cui il medesimo è chiamato a svolgere il proprio compito, **non è sufficiente che il medesimo non abbia adempiuto agli obblighi fiscali**, ma è indispensabile che il patrimonio della società risulti **capiente** rispetto agli stessi e che nonostante ciò il liquidatore li indirizzi al soddisfacimento di **interessi differenti**.

Seminario di specializzazione

## SCIoglimento, LIQUIDAZIONE E CANCELLAZIONE DELLE SOCIETÀ DAL REGISTRO DELLE IMPRESE

Scopri le sedi in programmazione >



## AGEVOLAZIONI

### ***Iper ammortamento: i chiarimenti del MiSE***

di **Federica Furlani**

Nell'ambito di alcune **FAQ** recentemente pubblicate (12 luglio), il **MiSE** ha fornito una serie di ulteriori chiarimenti in tema di **iper ammortamento**, oltre a quelli forniti in data 19 maggio 2017 e a quelli forniti dall'Agenzia delle Entrate nella copiosa [circolare 4/E/2017](#) e in quella [8/E/2017](#).

Si ricorda che l'*iper* ammortamento è un'agevolazione introdotta dalla Finanziaria 2017 al fine di **incentivare la trasformazione tecnologica e digitale** delle imprese secondo il modello "**Industria 4.0**", garantendo alle imprese che investono in beni materiali strumentali nuovi ad alto contenuto tecnologico (compresi nell'allegato A della legge di bilancio 2017) una **maggiorazione** del relativo costo di acquisizione **nella misura del 150%**, ai fini della deducibilità della quota di ammortamento o del canone di *leasing*.

Deve trattarsi di investimenti effettuati **dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017**, ovvero al 30 giugno 2018 – termine **prorogato al 31 luglio 2018** – purché entro il 31 dicembre 2017 il relativo **ordine** sia stato **accettato** dal venditore e sia avvenuto il **pagamento di acconti** in misura almeno pari al 20% del costo d'acquisto.

Di seguito vengono riportate le risposte FAQ ai **quesiti relativi ai profili tecnologici dell'iper e super ammortamento**.

#### **Domande**

#### **Risposte**

*Ai fini dell'applicabilità dell'iperLe macchine agricole possono rientrare a fare parte della voce ammortamento, e in particolare 11 dell'Allegato A alla legge di Bilancio se sono in grado di gestire le lavorazioni su base spazio-temporale al fine di incrementare la profittabilità e ridurre al contempo l'impatto ambientale tramite l'utilizzo di funzionalità quali guida remota di istruzioni e/o part program", si applicano le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 1, lett. a) della legge 23/3/2018 (n. 28) che prevede la possibilità di interpretare il concetto di "guida semi-caratteristica obbligatoria di "interconnessione ai sistemi automatici" per le trattrici e le macchine agricole.*

*informatici di fabbrica con caricamento da remoto di istruzioni e/o part program", per guida semiautomatica o assistita su trattrici e altre macchine operatrici si possono intendere sistemi che: 1. sono in grado di ricevere dati relativi al compito da svolgere da un sistema centrale remoto 2. prevedono la presenza a bordo di un operatore per ragioni di sicurezza e per altre operazioni supplementari alla guida.*

*L'agevolabilità è inoltre subordinata al rispetto delle altre 4+2 caratteristiche previste dalla norma e descritte a pag. 83 e seguenti della Circolare 4/E del 30 marzo 2017.*

Seminario di specializzazione

**NOVITÀ FISCALI DELLA MANOVRA CORRETTIVA E  
DEL JOBS ACT**

Scopri le sedi in programmazione >

## CONTENZIOSO

---

### ***Il termine lungo per l'impugnazione delle sentenze***

di **Dottryna**



Nell'ambito del processo tributario il D.Lgs 546/1992 prevede che le sentenze possono essere impugnate avendo riguardo a un doppio termine.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione "Contenzioso", una apposita *Scheda di studio*.

Il presente contributo si sofferma sul cosiddetto termine di impugnazione lungo.

Ai sensi del combinato disposto degli [articoli 51, comma 1](#), e [38, comma 3, D.Lgs. 546/1992](#), nel processo tributario è **previsto**, come per il processo civile, un **doppio termine di impugnazione** delle sentenze:

- un **termine "breve" di 60 giorni**, decorrente dalla **data di notificazione** della sentenza ad istanza di parte;
- un **termine "lungo" di 6 mesi**, decorrente dalla **data di pubblicazione** della sentenza, in caso di mancata notifica.

Per i **giudizi instaurati successivamente al 4.07.2009**, trova **applicazione**, anche nel processo tributario, il **principio generale** sancito dall'[articolo 153, comma 2, c.p.c.](#), secondo cui la parte che dimostra di essere **incorsa in decadenze per causa ad essa non imputabile** può chiedere al giudice di essere **rimessa in termini**.

Con specifico riguardo al **termine lungo di impugnazione**, esso opera in caso di **mancata (o irrituale) notificazione** della **sentenza** ex [articolo 38, comma 3, D.Lgs. 546/1992](#).

A seguito delle **modifiche** apportate alla norma citata dalla **L. 69/2009**, il **termine lungo** è di **6 mesi** e trova applicazione con riferimento ai **giudizi instaurati successivamente al 4.07.2009**.

Tale **termine** decorre dalla **data di pubblicazione** della sentenza, che coincide con la **data di deposito** nella segreteria.

La **sospensione feriale** dei termini di cui alla **L. 742/1969** si applica anche al **termine lungo di impugnazione**, che rimane pertanto **sospeso dal 1° agosto al 31 agosto**.

Secondo quanto previsto dall'[articolo 40, comma 4, D.Lgs. 546/1992](#), se il **venir meno**, per morte o altre cause, o la **perdita della capacità di stare in giudizio** di una **parte**, diversa dall'ufficio tributario, o del suo **legale rappresentante** o la **cessazione** di tale rappresentanza, si verifica **durante la decorrenza del termine lungo di impugnazione**, quest'ultimo è **prorogato di 6 mesi** a decorrere dalla **data dell'evento**.

A sensi dell'[articolo 38, comma 3, D.Lgs. 546/1992](#) la **parte non costituita** può proporre **impugnazione oltre il decorso del termine lungo**, se dimostra di **non avere avuto conoscenza** del processo:

- sia **per nullità della notificazione del ricorso**;
- sia **per nullità della comunicazione dell'avviso di fissazione d'udienza**.

Nella **Scheda di studio** pubblicata su **Dottryna** sono approfonditi, tra gli altri, i seguenti aspetti:

- [il termine di impugnazione breve](#);
- [le modalità di notificazione nell'impugnazione breve](#);
- [il luogo di notificazione nell'impugnazione breve](#);
- [i soggetti legittimati a impugnare la sentenza nel termine breve](#);
- [la prova della notificazione breve](#).

Master di specializzazione

## TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0

### CON LUIGI FERRAJOLI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)