

Edizione di giovedì 25 gennaio 2018

REDDITO IMPRESA E IRAP

Deduzione costi con registrazione Iva

di **Sandro Cerato**

PROFESSIONISTI

Contributi previdenziali deducibili nell'RE

di **Alessandro Bonuzzi**

PENALE TRIBUTARIO

Le violazioni di lieve entità hanno rilevanza penale?

di **Marco Bargagli**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Non c'è stabile organizzazione senza funzioni "essenziali"

di **Fabio Landuzzi**

DICHIARAZIONI

I termini per la correzione della dichiarazione infedele

di **Dottryna**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Deduzione costi con registrazione Iva

di **Sandro Cerato**

La recente [circolare AdE 1/E/2018](#) ha finalmente reso noto il pensiero dell'Agenzia delle Entrate sulle modalità e sui termini previsti per la **detrazione dell'Iva** a seguito delle modifiche apportate dal **D.L. 50/2017** agli [articoli 19](#) e [25 D.P.R. 633/72](#).

In linea con il pensiero espresso dalla **Corte di Giustizia Ue**, l'Agenzia ha precisato che l'esercizio del **diritto alla detrazione** è condizionato da due elementi (da verificare entrambi successivamente al momento di esigibilità del tributo):

- il **possesso della fattura di acquisto**;
- la **registrazione del documento** nel registro di cui all'[articolo 25 del D.P.R. 633/72](#).

Poiché la detrazione è "schiava" della registrazione del documento, il termine ultimo per l'esercizio del diritto alla detrazione coincide con quello previsto per la registrazione del documento stesso, che coincide, a sua volta, con il **termine di presentazione della dichiarazione Iva** relativa all'anno in cui il soggetto passivo è entrato in possesso della fattura.

La posizione assunta dall'Agenzia ha quindi di fatto risolto numerosi problemi operativi, soprattutto per le fatture datate **2017** e **ricevute** dal cessionario o committente nel **2018**, per le quali la detrazione spetta nella **liquidazione periodica del 2018** in cui il documento è stato registrato.

Operando in tal modo, si risolve anche la questione relativa ai **contribuenti che operano in regime di contabilità semplificata** che a partire dal 2018 determinano il reddito in base al principio di cassa, e che hanno optato per l'annotazione ai fini Iva quale momento per individuare la **deduzione dei costi sostenuti** (ex [articolo 18, comma 5, DPR 600/73](#)).

Per tali contribuenti, pertanto, la fattura di acquisto datata 2017 (ad esempio 20 dicembre) pervenuta nel corso del mese di gennaio 2018 può essere annotata nel registro degli acquisti nel corso del 2018 con conseguente deduzione del relativo costo nello stesso 2018.

Tenendo conto che per tali contribuenti il periodo d'imposta 2017 soffre della **mancata rilevanza delle giacenze finali di beni**, che possono quindi portare ad una **perdita d'impresa** non riportabile negli esercizi successivi (come statuito dall'[articolo 8 Tuir](#)), la possibilità di **"spostare" (legittimamente)** dei costi di competenza del 2017 nel successivo anno 2018 può evitare di dichiarare una perdita nell'anno 2017 o comunque di dichiararla in misura inferiore.

Vi è poi l'ulteriore ipotesi di fatture sempre riferite ad **operazioni effettuate nel 2017, ricevute nel 2018** e annotate nei primi quattro mesi del **2019** (entro il 30 aprile).

In tali casi, precisa l'Agenzia, la registrazione deve avvenire in **apposito sezionale** riferito alle fatture del 2018 (o adottando altre soluzioni simili) e l'imposta deve essere indicata nel **quadro VF del modello Iva riferito all'anno 2018**, nonostante la registrazione sia avvenuta nel 2019.

In tale ipotesi, a parere di chi scrive, **la deduzione del costo deve avvenire nel 2019**, posto che **l'imputazione nel 2018 riguarda esclusivamente la detrazione ai fini Iva**.

In altre parole, si ritiene necessario distinguere **due aspetti**:

- la **detrazione dell'Iva**, per la quale rileva l'imputazione dell'imposta nella dichiarazione annuale (dalle liquidazioni periodiche o dal "sezionale" di cui in precedenza)
- la **deduzione del costo**, per il quale rileva l'anno in cui avviene l'annotazione del documento contabile.



PROFESSIONISTI

Contributi previdenziali deducibili nell'RE

di **Alessandro Bonuzzi**

La Corte di Cassazione, con la [sentenza n. 321/2018](#), è tornata ad occuparsi dell'annosa questione relativa alla corretta modalità di scomputo dall'Irpef dei **contributi previdenziali obbligatori** versati dai **notai alla cassa Nazionale del Notariato**.

La decisione assunta in tale pronuncia **conferma** l'indirizzo della Suprema Corte espresso in passato nelle sentenze n. 2721/2001, n. 3596/2001 e n. 1939/2009 ed è in **totale contrasto** con la posizione dell'Agenzia delle Entrate.

Al riguardo, si ricorda che la [risoluzione 79/E/2002](#) ha affermato che i **contributi versati dai professionisti alle casse professionali**:

- non sono altro che contributi obbligatori per legge, versati per **finalità previdenziali e assistenziali**;
- costituiscono, per la generalità dei contribuenti, **oneri deducibili** dal reddito complessivo;
- essendo versati al fine di garantire al lavoratore una posizione pensionistica e una assistenza personale al verificarsi di determinati eventi (ad esempio la malattia o l'infortunio del lavoratore), **attengono esclusivamente alla sfera personale del lavoratore**;

pertanto, la relativa deduzione deve essere operata dal contribuente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi con l'indicazione degli oneri nel **quadro RP** del modello dichiarativo.

I contributi non possono, invece, essere dedotti dal reddito professionale, poiché, a detta del Fisco, difettano del requisito di inerenza, il quale sussiste quando l'onere è **connesso funzionalmente** ai compensi.

Di diverso avviso, invece, la **Cassazione** che, come anticipato, nella **sentenza** depositata lo scorso 10 gennaio ha stabilito che ***"i contributi versati dai notai alla cassa Nazionale del Notariato sugli onorari loro spettanti sono indubbiamente inerenti, e cioè connessi, all'attività professionale svolta, non potendosi limitare il concetto di inerenza alle sole spese necessarie per la produzione del reddito ed escluderlo per quelle che sono una conseguenza del reddito prodotto. Tale distinzione non si rinviene nella legge e non è neppure ricavabile dall'aggettivo inerente usato dal legislatore, in quanto esso, per la sua genericità, postula un rapporto di intima relazione tra due cose o idee che si può verificare sia quando l'una sia lo strumento per realizzare l'altra sia quando***

ne sia l'**immediata derivazione**".

Ciò in forza dell'[articolo 54, comma 1, Tuir](#), il quale **"non esclude la deducibilità da tale tipo di reddito dei contributi repertoriali dei notai, permanendo invariata la loro inerenza all'esercizio professionale"**.

Peraltro, osservano i giudici, *"neppure è risolutivo il disposto di cui all'articolo 10 Tuir posto che l'espressa previsione di deducibilità dal reddito complessivo dei «contributi previdenziali ed assistenziali versati in ottemperanza a disposizioni di legge», previsto alla lettera e) del primo comma della citata disposizione, è prevista **solo in via residuale**, ovvero in mancanza di «deducibilità nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formarlo»"*.

Da ciò deriva che i contributi previdenziali versati dai Notai vanno dedotti nel **quadro RE** del modello dichiarativo **alla stregua degli altri costi professionali**.

Preso atto di tale indirizzo, il passo successivo è quello di chiedersi se le conclusioni espresse dalla Cassazione possano essere **estese** anche agli altri professionisti con cassa, come, ad esempio, i **commercialisti**. Riconsiderando le motivazioni della sentenza in commento, non si vede perché ciò debba essere precluso.

I vantaggi sarebbero tutt'altro che di poco conto: si verificherebbe, difatti, sia un risparmio sotto il profilo dell'**Irap**, andando i contributi ad abbattere la base imponibile del tributo regionale, sia una riduzione del **contributo soggettivo** dovuto alla cassa.

Certamente chi deciderà in tal senso si esporrà ad una **probabile contestazione** da parte dell'Agenzia delle Entrate, la quale pare tutt'oggi ancorata alla posizione contenuta nella [risoluzione 79/E/2002](#).



PENALE TRIBUTARIO

Le violazioni di lieve entità hanno rilevanza penale?

di **Marco Bargagli**

Il **D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 158**, ha recato una **profonda revisione del sistema sanzionatorio**, in attuazione dell'[articolo 8, comma 1, della Legge 11 marzo 2014, n. 23](#).

Simmetricamente, ai fini **penali-tributari** il legislatore ha notevolmente rivisto le **soglie di punibilità** per alcuni reati come quelli che sanzionano, per esempio, l'**omesso versamento delle ritenute alla fonte** e l'**omesso versamento dell'imposta sul valore aggiunto**.

In particolare, attualmente, ai sensi dell'[articolo 10-bis D.Lgs. 74/2000](#) è punito con la reclusione da sei mesi a due anni **"chiunque" non versa** entro il **termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta**, le **ritenute dovute** sulla base della **stessa dichiarazione** ossia quelle risultanti dalla **certificazione rilasciata ai sostituiti**, per un ammontare superiore a **centocinquantamila euro** per ciascun **periodo d'imposta**.

Il successivo [articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000](#) sanziona con la reclusione da sei mesi a due anni il soggetto attivo del reato **che non corrisponde**, entro il **termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo**, l'**imposta sul valore aggiunto dovuta** in base alla **dichiarazione annuale**, per un ammontare superiore a euro **duecentocinquantamila** per **ciascun periodo d'imposta**.

In precedenza, le **soglie oltre le quali** si realizzava la **fattispecie penalmente rilevante** era fissata, a fattor comune, in **euro cinquantamila**, importo oltre il quale, sia in caso di **omesso versamento delle ritenute dovute**, che in caso di **omesso versamento dell'IVA**, scattava il reato.

Quindi, il legislatore ha **triplicato** (in caso delle ritenute) e **quintuplicato** (in caso dell'IVA), le **soglie di evasione** riferite all'**omesso versamento dei tributi**.

L'[articolo 131-bis del codice penale](#) contempla l'**esclusione della punibilità** per particolare **tenuità del fatto**, prevedendo che nei reati per i quali è prevista la **pena detentiva non superiore nel massimo a cinque anni**, ovvero la **pena pecuniaria**, sola o congiunta alla predetta pena, la **punibilità è esclusa** quando, per le **modalità della condotta** e per l'**esiguità del danno o del pericolo**, l'offesa è di **particolare tenuità** e il **comportamento risulta non abituale**.

Tuttavia, l'**offesa non può essere ritenuta di particolare tenuità**, quando l'autore ha **agito per motivi abietti o futili**, o con **crudeltà**, anche in **danno di animali**, o ha **adoperato sevizie** o, ancora, ha **profittato delle condizioni di minorata difesa della vittima**, anche in riferimento all'età della stessa ovvero **quando la condotta** ha cagionato o da essa sono derivate, quali

conseguenze non volute, **la morte o le lesioni gravissime di una persona.**

Con particolare riferimento all'eventuale **esclusione della punibilità per particolare tenuità del fatto anche in campo penale-tributario** la Corte di cassazione, con la **sentenza n. 51597** depositata in **data 17 novembre**, ha accolto il ricorso di un soggetto che aveva richiesto, per il reato di **omesso versamento delle ritenute dovute**, l'applicazione del citato [articolo 131-bis del codice penale](#), con **conseguente causa di non punibilità**.

Nella specifica circostanza, la difesa aveva **richiesto l'annullamento della decisione assunta dal Tribunale della libertà** con la quale era stato **respinto l'annullamento del sequestro preventivo** a fronte di un **profitto illecito** conseguito dall'indagato quantificato in **euro 150.369**, molto vicino alla soglia penalmente rilevante fissata, come detto, in **euro 150.000**.

In merito, gli ermellini hanno rilevato che **la causa di non punibilità per particolare tenuità del fatto** ex art. 131-bis c.p. può **essere applicata anche ai reati tributari**, per i quali è prevista una soglia di punibilità collegata ad un determinato valore.

Sulla base di un **consolidato orientamento espresso in sede di legittimità**, il supremo giudice ha affermato il principio, **in materia di omesso versamento IVA**, che la stessa **causa di non punibilità** è applicabile ma soltanto all' **omissione per un ammontare vicinissimo alla soglia di punibilità**, in considerazione del fatto che il **grado di offensività** che dà luogo a reato è già stato valutato dal legislatore nel determinare la soglia di rilevanza penale.

In definitiva, i giudici di piazza Cavour **hanno accolto la tesi difensiva**, rilevando che:

- il **Tribunale della cautela** ha **negato l'applicazione della invocata causa di non punibilità** ex art. 131-bis del codice penale unicamente sulla **rilevanza dei beni giuridici tutelati dalla norma incriminatrice**, senza avere svolto **alcun esame sulla concreta lesione posta in essere con il reato** e senza aver tenuto conto che **la soglia nella fattispecie di cui trattasi costituisce il confine della insussistenza, rectius irrilevanza a fini penali del danno provocato all'Erario con il mancato versamento di quanto dovuto**;
- il **Collegio della cautela reale** dovrà effettuare una **nuova valutazione** sulla **invocata tenuità del fatto**, ai fini della **configurabilità della causa di esclusione della punibilità** prevista dall'art. 131-bis del codice penale, mediante *"una valutazione complessa e congiunta di tutte le peculiarità della fattispecie concreta, che tenga conto, ai sensi dell'art. 133, c. 1, c.p., delle modalità della condotta, del grado di colpevolezza da esse desumibile e dell'entità del danno o del pericolo, considerando altresì le linee tracciate dalla giurisprudenza .. omissis.. in tema di reati tributari"*.

Master di specializzazione

NOVITÀ DI VERIFICHE FISCALI E ACCERTAMENTO: STRUMENTI DI DIFESA E STRATEGIE PROCESSUALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Non c'è stabile organizzazione senza funzioni "essenziali"

di **Fabio Landuzzi**

La **Commissione Tributaria Regionale della Lombardia**, nella **sentenza n. 4871/2017**, confermando la pronuncia del Giudice di prime cure, ha affrontato un caso in cui, a seguito di una verifica della Guardia di Finanza, era stato contestato ad una società estera di operare nel territorio italiano mediante una **stabile organizzazione "personale" occulta**.

Il caso risulta interessante in quanto dalla lettura della sentenza si traggono gli **elementi indiziari** che avevano indotto l'Amministrazione Finanziaria a sollevare la contestazione di presenza di **stabile organizzazione in Italia** del soggetto estero, e precisamente i seguenti:

- l'esistenza fra la società estera ed una società residente in Italia di un **contratto di servizi commerciali**, in cui erano previsti fra gli altri, **obblighi di rendicontazione** mensile a carico del fornitore italiano;
- le **dichiarazioni rese da soggetti terzi**, precisamente due dipendenti di società esterne, che avrebbero individuato in un **dipendente della società italiana** un soggetto deputato ad agire di fatto come **promanazione diretta della società estera**;
- la previsione del **diritto inglese** quale **legge applicabile** nella regolamentazione del contratto fra le due parti.

Ebbene, tali elementi avevano indotto l'Amministrazione Finanziaria a presumere che la società italiana avesse subito una tale **invasività nella propria gestione** da determinare l'individuazione al suo interno, e precisamente nella persona di colui che avrebbe agito come **agente dipendente** del soggetto estero, una **stabile organizzazione "personale"** della società estera, in quanto si sarebbe palesata la **perdita della autonomia imprenditoriale** di tale operatore (individuato come **"propaggine subordinata e dipendente"** del soggetto estero).

Da qui, al fine di determinare il reddito della stabile organizzazione, l'Amministrazione avrebbe applicato il **metodo del Tnmm** assumendo come riferimento i **flussi di vendita** effettuati nel mercato italiano.

La CTR della Lombardia, nell'analizzare la fattispecie, espone una **lucida contestualizzazione** del caso di specie ed in modo particolare dei presunti elementi indiziari sopra menzionati; in particolare:

- quanto al contenuto del **contratto di servizi**, osserva come esso risponde, anche per quanto concerne gli obblighi di reportistica periodica del fornitore, alla **prassi usuale del settore** di appartenenza degli operatori in causa;

- quanto alle **dichiarazioni rese da terzi**, ne rileva la loro **contraddittorietà** e **scarsa precisione**, peraltro confutate dalle dichiarazioni rese dal dipendente della società italiana che ne ridimensionano opportunamente le funzioni rispetto alla società estera, in confronto a quanto risulterebbe dalle altre affermazioni raccolte dai verificatori;
- quanto al **rinvio alla legislazione inglese** quale diritto volto a regolare il contratto di servizi, lo liquida come **prassi comune** ove la parte committente sia quella più forte e perciò imponga che la relazione d'affari venga disciplinata secondo il diritto del proprio Stato di residenza, senza che ciò possa di per sé far presumere alcuna "dipendenza" della controparte, nel significato che qui rileva.

Perciò, a conclusione della propria disamina, la CTR conclude rigettando l'appello dell'Amministrazione in ragione del fatto che ***"non è risultata dimostrata la conclusione di contratti in nome e per conto della stessa società (...)"*** e che risulta **indimostrato** che alcuno abbia avuto un ***"ruolo essenziale nelle trattative prodromiche alla conclusione degli accordi stipulati dalla società"***, ed anzi essendo stato riscontrato che l'attività svolta è stata conforme a quanto previsto nel contratto di servizi e con **carattere *"meramente preparatorio o ausiliario"***.



DICHIARAZIONI

I termini per la correzione della dichiarazione infedele

di **Dottryna**



Tra gli adempimenti del contribuente, la redazione della dichiarazione riveste un ruolo cruciale, in quanto è lo strumento tramite cui si determina il reddito imponibile e le imposte dovute.

L'eventuale infedeltà dichiarativa può essere sanata dal contribuente, presentando una dichiarazione integrativa, potendo beneficiare anche del ravvedimento operoso.

Al fine di approfondire i diversi aspetti delle correzioni, è stata pubblicata in Dottryna, nella sezione "Dichiarazioni", una apposita Scheda di studio

Il presente contributo vuole evidenziare che, a seguito della proroga dei termini di invio delle dichiarazioni, anche da parte della Legge di Bilancio 2018, sono cambiati i termini di correzione della dichiarazione.

La dichiarazione si considera fedele quando rappresenta in modo corretto e completo la situazione reddituale del contribuente. La definizione di **infedele dichiarazione** è data dall'[articolo 1, comma 2 D.Lgs. 471/1997](#), secondo cui tale violazione si configura quando nella dichiarazione sono indicati alternativamente:

- una base imponibile inferiore a quella accertata;
- un'imposta inferiore a quella dovuta;
- un credito superiore a quello spettante;
- un'indebita detrazione o deduzioni, anche se attribuite in sede di ritenute alla fonte.

Il contribuente ha la **facoltà di regolarizzare l'infedele dichiarazione** rispettando il seguente iter: presentazione di un **modello integrativo**, pagamento delle **sanzioni** e delle **possibili imposte non versate**, sia a saldo che acconto, beneficiando eventualmente del ravvedimento operoso.

La **dichiarazione integrativa** può essere presentata **entro i termini previsti per l'accertamento**

([articoli 43 D.P.R. 600/1973](#) e [57 D.P.R. 633/1972](#)) ed occorre utilizzare il **modello** conforme a quello approvato per il **periodo di imposta a cui si riferisce la dichiarazione**.

Dal lato delle **sanzioni**, il discorso è leggermente più articolato in quanto bisogna far riferimento sia alla norma che ai chiarimenti di prassi (da ultimo, la [circolare AdE 42/E/2016](#)). In particolare, si deve distinguere, *in primis*, se si tratta di **errori rilevabili** o meno **con controlli formali o automatici** e poi in base a quando avviene la regolarizzazione. Per quanto riguarda il primo “bivio”, nel caso di infedeltà rilevabile a seguito dei citati controlli, **la sanzione applicabile** è quella dell'[articolo 13 D.Lgs. 471/1997](#), **pari al 30%**, a cui va poi applicato il ravvedimento operoso.

Nel caso in cui gli **errori non sono rilevabili dai controlli formali e automatici**, si deve dapprima verificare se siano passati **90 giorni dalla scadenza della dichiarazione**, perché in base a quando avviene la regolarizzazione vi è una diversa sanzione, oltre che una diversa riduzione per ravvedimento. E' la stessa Agenzia a riclassificare **l'integrazione entro il novantesimo giorno come dichiarazione inesatta, piuttosto che come infedele**. Da ciò discende che la sanzione su cui calcolare la riduzione ad un nono, prevista dalla disciplina del ravvedimento, è pari ad € 250, ossia alla sanzione ex [articolo 8 D.Lgs. 471/1997](#). Qualora il modello integrativo dovesse essere presentato dal 91° giorno, la sanzione va dall'90% al 180% dell'imposta e, se poi si ricorrere al ravvedimento, la riduzione è applicata al 90%, in base al tempo di regolarizzazione. Tuttavia, in quest'ultima ipotesi, qualora le «*violazioni costituenti, sin dall'origine, (...) in una mera irregolarità dichiarativa ai sensi del citato articolo 8, rimangono sanzionabili in forza della relativa disposizione*».

Si presti attenzione che per REDDITI 2017, il novantesimo giorno è differente rispetto a quello dello scorso anno, in quanto con il [D.P.C.M. 26.07.2017](#) è stata prevista la proroga dell'invio della dichiarazione dal 30 settembre al 31 ottobre 2017. Pertanto, il prossimo **29 gennaio 2018** (in luogo del 29.12.2017) sarà lo spartiacque per la dichiarazione infedele. Si consideri che la Legge di Bilancio 2018 ([articolo 1, comma 932, L. 205/2017](#)) ha fissato la nuova scadenza dei modelli IRAP e REDDITI al 31 ottobre.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >