

Edizione di lunedì 5 febbraio 2018

IVA

[Detrazione a “rischio” per i trimestrali](#)

di Greta Popolizio, Sandro Cerato

IMPOSTE SUL REDDITO

[Il regime impositivo delle plusvalenze segue il realizzo](#)

di Alessandro Bonuzzi

PROFESSIONISTI

[Concorso del professionista nel reato solo se ha ideato la frode](#)

di Marco Bargagli

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Quali sono i requisiti di accesso alla mini voluntary disclosure?](#)

di Angelo Ginex

CRISI D'IMPRESA

[Nuovo Codice della crisi e dell'insolvenza: le procedure di allerta](#)

di Andrea Rossi, Veronica Pigarelli

IVA

Detrazione a “rischio” per i trimestrali

di Greta Popolizio, Sandro Cerato

La [circolare AdE 1/E/2018](#), pur ponendo fine alla spinosa questione relativa alla **detrazione dell'Iva sugli acquisti “a cavallo d’anno”**, contiene alcune precisazioni che devono essere tenute in considerazione per evitare di incorrere in un’**indebita detrazione anticipata dell’imposta**, soprattutto per i contribuenti con liquidazione trimestrale.

Le modifiche operate dal **D.L. 50/2017** agli [articoli 19](#) e [25 D.P.R. 633/72](#) hanno creato, per un **probabile difetto di coordinamento** tra le norme, un serio problema di esercizio della detrazione dell’Iva assolta sugli acquisti.

Ricordiamo che l’articolo 19 “Detrazione” stabilisce che *“il diritto alla detrazione dell’imposta relativa a beni o servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l’imposta diviene esigibile e può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa all’anno in cui il diritto alla detrazione è sorto (...)”*.

La novità non riguarda il momento in cui **“nasce” il diritto alla detrazione** che, in perfetta aderenza al dettato comunitario, viene agganciato al momento di esigibilità dell’imposta, dal lato debitario, e dunque, nella maggior parte dei casi, al momento di effettuazione dell’operazione di cui all’[articolo 6 D.P.R. 633/72](#).

Riguarda piuttosto **l’esercizio del diritto alla detrazione** che, per esigenze pratiche prima ancora che per obbligo normativo, non può prescindere dalla registrazione del documento di acquisto (fattura, bolla doganale etc) e dunque dalla sua **effettiva ricezione**.

Tuttavia il novellato [articolo 25 DPR 633/72](#) “Registrazione degli acquisti” prevede che la fattura debba essere annotata *“in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all’anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno”*.

Sul difficile coordinamento tra le due norme è intervenuta la [circolare AdE 1/E/2018](#) citata che, richiamando la Direttiva Iva (**Direttiva n. 2006/112/CE**, in particolare gli [articoli da 178 a 180](#)) e la giurisprudenza comunitaria ([Corte di Giustizia, sentenza n. C-152/02 del 29.04.2004, caso Terra Bauberdorf-Handel GmbH](#)) ha esplicitamente e definitivamente chiarito che **il dies a quo**, ossia il **momento a partire dal quale decorre il termine** per esercitare il diritto alla detrazione, è quello in cui si verificano congiuntamente le due seguenti condizioni:

- la prima è una **condizione sostanziale**: l'imposta è divenuta esigibile;
- la seconda è una **condizione formale**: si è venuti in possesso di una fattura valida (da registrare).

“E’ da tale momento che il soggetto passivo cessionario/committente può operare, previa registrazione della fattura (...) la detrazione dell’imposta sugli acquisti (...).”

Esemplificando, una fattura relativa ad una **operazione avvenuta nel 2017 ma ricevuta nel 2018** deve essere registrata con riferimento al momento di ricezione e concorrere alla relativa liquidazione periodica; il termine ultimo per esercitare il diritto a detrarre quell’Iva è la dichiarazione relativa all’imposta 2018 (aprile 2019).

Ciò che preme qui evidenziare è che la pronuncia dell’Agenzia se da un lato tranquillizza i contribuenti sul termine ultimo per l’esercizio al diritto alla detrazione, dall’altro li dovrebbe allertare sul **rischio di “anticipare” tale detrazione**.

L’Agenzia sostanzialmente afferma che (sulla scorta delle indicazioni comunitarie):

- **il contribuente deve attendere la ricezione della fattura**;
- registrarla nel periodo di ricezione (**e non di effettuazione dell’operazione**);
- **esercitare il diritto di detrazione** nella liquidazione periodica in cui è avvenuta la ricezione o, al più tardi, nella relativa dichiarazione annuale.

Mentre per quanto riguarda i contribuenti “mensili” l’Agenzia perdonava eventuali registrazioni operate nel mese di dicembre relative a fatture pervenute nei primi sedici giorni dell’anno (fino al termine per la liquidazione di dicembre), per i **soggetti passivi “trimestrali”** si deve porre attenzione a non anticipare la detrazione.

Si ipotizzi un contribuente trimestrale che effettua un **acquisto di beni nel dicembre 2017 e riceve la fattura (con data 2017) successivamente al 1° gennaio 2018** ed entro il 16 marzo 2018. Tale contribuente non può procedere alla registrazione di tale fattura con riferimento all’ultimo trimestre del 2017 (detrazione nel modello Iva 2018 per l’anno 2017) ma deve annotarla ed esercitare la detrazione nel primo trimestre 2018. Per l’esercizio del diritto, infatti, è necessario verificare dapprima il possesso del documento (avvenuto nel 2018) e successivamente la **registrazione del documento** stesso che **non può essere antecedente al ricevimento della fattura**.

Seminario di specializzazione

CASI PRATICI DI REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE SUL REDDITO

Il regime impositivo delle plusvalenze segue il realizzo

di Alessandro Bonuzzi

Le **plusvalenze** derivanti dalla cessione di **partecipazioni qualificate** rientranti tra i **redditi diversi** scontano le nuove regole introdotte dalla legge di Stabilità 2018 se sono **realizzate** dal 1º gennaio 2019.

I commi 999 e **seguenti** della **L. 205/2017** hanno **allineato il regime impositivo** delle **plusvalenze qualificate** a quello previsto per le **plusvalenze non qualificate**. Ciò significa che anche per le plusvalenze originate dalla cessione di partecipazioni qualificate troverà applicazione l'**imposizione sostitutiva** del 26% sull'intero importo.

Il **momento rilevante** individuato dal legislatore, ai fini della **decorrenza** della novella legislativa, è quello del **realizzo**.

A tal riguardo è bene ricordare che le plusvalenze si intendono realizzate nel momento in cui si **perfeziona la cessione** a titolo oneroso delle partecipazioni, e non nell'eventuale diverso momento in cui viene liquidato il corrispettivo della cessione.

La **percezione** del corrispettivo, infatti, che **individua il periodo d'imposta nel quale deve avvenire la tassazione** dell'**avvenuta cessione**, può verificarsi, in tutto o in parte, sia in un momento antecedente che successivo al trasferimento della partecipazione, come accade nei casi di pagamento in **acconto** ovvero delle **dilazioni** del pagamento.

Pertanto, qualora in **data antecedente al 1º gennaio 2019** il contribuente abbia **percepito** somme a titolo di anticipazione su una **cessione** che sarà **effettuata dal 1º gennaio 2019**, la relativa plusvalenza non sarà tassabile con il regime vigente nel momento in cui sono state percepite le somme, ma con l'**imposta sostitutiva** nella misura del 26%.

Invece, se la cessione a titolo oneroso sarà **perfezionata antecedentemente al 1º gennaio 2019**, la plusvalenza sarà assoggettata ad imposizione con il **vecchio regime**, anche se il corrispettivo sarà percepito nel 2019.

Per individuare la corretta **modalità di tassazione** la regola da seguire è quindi la seguente: **rileva il momento di perfezionamento del trasferimento della partecipazione e non l'incasso del corrispettivo della cessione**.

Infine, attese le diverse modifiche che si sono succedute nel tempo, pare utile ricordare che il vecchio regime impositivo prevede la **concorrenza** delle plusvalenze qualificate alla

formazione del **reddito complessivo** del contribuente nella misura del:

- **58,14%** per gli atti di realizzo posti in essere nel 2018;
- **49,72%** per gli atti di realizzo posti in essere dal 1.1.2009 al 31.12.2017;
- **40%** per gli atti di realizzo posti in essere prima dell'1.1.2009.

Seminario di specializzazione

LE INTEGRAZIONI E LE CORREZIONI DELLE DICHIARAZIONI FISCALI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

PROFESSIONISTI

Concorso del professionista nel reato solo se ha ideato la frode

di Marco Bargagli

Prima di valutare un'eventuale **responsabilità del professionista** ai fini penali-tributari, occorre ripercorrere brevemente le disposizioni sancite dall'[articolo 110 del codice penale](#), a mente del quale *“quando più persone concorrono nel medesimo reato, ciascuna di esse soggiace alla pena per questa stabilità”*.

Molto spesso il cliente si **rivolge al proprio consulente fiscale**, al quale chiede il rilascio di **pareri e studi di fattibilità**, anche riferiti al **compimento di determinate operazioni aziendali** che l'imprenditore vuole porre in essere.

In tale contesto, oltre ai **normali rapporti riconducibili alla consulenza societaria e fiscale** resa dal **professionista** (es. commercialista, consulente contabile, consulente del lavoro, avvocato, etc.), talvolta lo stesso può concorrere, avendo ideato o preso parte ad un **sistema evasivo**, nei **reati commessi dai propri clienti**.

Sulla base di un **consolidato orientamento espresso in sede di legittimità**, per individuare la **responsabilità penale del professionista**, occorre che lo stesso abbia tenuto un **comportamento attivo** idoneo ad apportare **un contributo apprezzabile alla commissione del reato**, mediante il **rafforzamento del proposito criminoso o l'agevolazione dell'opera degli altri concorrenti** e che, per effetto della sua condotta, abbia aumentato la possibilità della **commissione del reato** (cfr. **Corte di Cassazione sentenza n. 4383 del 10.12.2013**).

Quindi, in linea generale, affinché il professionista sia chiamato a **rispondere penalmente in concorso nel reato con il proprio cliente**, occorre dimostrare che lo stesso abbia **consapevolmente suggerito e organizzato** attivamente **comportamenti evasivi posti in essere dal soggetto passivo d'imposta**.

Con riferimento ai rapporti intercorsi tra **cliente e professionista**, l'ordinamento giuridico contempla una **particolare circostanza aggravante** (ex [articolo 13-bis D.lgs. 74/2000](#)), la quale prevede che le pene stabilite per i **reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto** sono **aumentate della metà** se il reato è **commesso dal concorrente** nell'esercizio dell'attività di **consulenza fiscale svolta** da parte di un **professionista** o da un **intermediario finanziario o bancario** attraverso **l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale**.

Sempre con riferimento alla **responsabilità penale del professionista nei rapporti con il proprio cliente**, è recentemente intervenuta la **Corte di cassazione, Sezione III penale**, con la **sentenza**

n. 1999/2018 del 14.11.2017.

Il supremo giudice di legittimità ha espresso il principio in base al quale *“in tema di reati tributari, è responsabile a titolo di concorso il consulente fiscale per la violazione tributaria commessa dal cliente quando il primo sia l’ispiratore della frode ed anche se solo il cliente abbia beneficiato della operazione fiscalmente illecita”*.

In particolare, i supremi giudici hanno **respinto il ricorso presentato da parte di un consulente fiscale** nei confronti del quale era stato ordinato il **sequestro preventivo di beni** per il concorso nel reato previsto e punito dall'[articolo 10-quater D.lgs. 74/2000](#) (rubricato *“Indebita compensazione”*).

Gli ermellini hanno chiarito che:

- deve ritenersi responsabile in concorso il **consulente fiscale**, per la **violazione commessa dal cliente**, quando egli sia **l’ispiratore della frode** ed anche se per **“avventura” solo il cliente abbia beneficiato della frode**;
- la **responsabilità penale del commercialista** a titolo di **concorso di persone nel reato** sussiste solo in caso di **dolo**;
- la **condotta dolosa da parte del consulente** consiste nell’essere **consapevole e cosciente del fatto** che sta ponendo in essere **una frode fiscale**.

Nella **fattispecie sottoposta al vaglio della suprema Corte**, il Tribunale aveva rilevato che **il professionista**, anche in proprio, si **era avvalso del medesimo sistema di indebita compensazione** utilizzato per le società e **l’aveva poi utilizzato per i clienti**.

In conclusione, sulla base delle argomentazioni espresse *in apicibus*, lo stesso professionista **non si era comportato da consulente fiscale** che, nell’ambito della propria attività, **fornisce suggerimenti alle società assistite** ma, **partecipando in pieno alle operazioni illecite**, **invece, ne aveva assunto il ruolo di regista** e **aveva ideato lo schema dell’indebita compensazione**, **tramite F24, di crediti inesistenti**, **con la precisa finalità di omettere i versamenti Iva dovuti**.

Master di specializzazione

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

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Quali sono i requisiti di accesso alla mini voluntary disclosure?

di Angelo Ginex

Tra le varie novità, il **D.L. 148/2017** (“**Collegato Fiscale**”) ha previsto, all’[articolo 5-septies](#), anche la c.d. **mini voluntary disclosure**, la quale rappresenta, in estrema sintesi, l’ennesima possibilità di **regolarizzare le attività depositate su conti correnti esteri**, versando il 3% del loro ammontare.

In particolare, tale sanatoria risulta essere più circoscritta rispetto alla normale *voluntary disclosure*, dal momento che essa si rivolge soltanto ai soggetti:

- **residenti fiscali in Italia** (ovvero, ai loro eredi), in precedenza residenti all'estero, iscritti all’Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE);
- **che hanno prestato la propria attività lavorativa in via continuativa all'estero, in zona di frontiera o in Paesi limitrofi.**

Per quanto riguarda l’ambito di applicazione dell’istituto, esso viene limitato alle **attività depositate** e alle **somme detenute su conti esteri** derivanti dai redditi prodotti all'estero di cui all’[articolo 6, comma 1, lettere c\) e d\), D.P.R. 917/1986](#), e cioè:

- ai **redditi di lavoro dipendente**;
- ai **redditi di lavoro autonomo**;
- alle **plusvalenze derivanti dalla vendita di beni immobili detenuti nello Stato estero di prestazione della propria attività lavorativa in via continuativa**, secondo quanto espressamente stabilito dall’[articolo 5-septies, comma 2, Legge 172/2017](#).

Occorre sottolineare l’esistenza di un’**incompatibilità** fra questa procedura e quella prevista dalla **Legge 186/2014** (ossia, la prima *voluntary disclosure*) e al **D.L. 153/2015** (che ha disposto la proroga dei termini della *voluntary disclosure*): le somme e le attività che hanno beneficiato della procedura di collaborazione volontaria non possono essere ricomprese nello strumento in analisi.

Nel caso in cui risultino soddisfatti sia i requisiti di natura soggettiva che quelli di tipo oggettivo, **il contribuente potrà aderire alla procedura e richiedere la sanatoria delle violazioni** relative alle “*attività depositate e le somme detenute su conti correnti e sui libretti di risparmio all'estero alla data di entrata in vigore della legge di conversione*” del D.L. 148/2017, ossia alla data del **6.12.2017**.

In particolare, in relazione agli investimenti esteri sopracitati, sarà possibile **regolarizzare**:

- le **violazioni** riguardanti la compilazione del **quadro RW**, se le attività finanziarie derivano da redditi da lavoro dipendente o autonomo prodotto all'estero;
- le **imposte** relative ai redditi prodotti dalle suddette **attività finanziarie estere**.

Per avviare la **regolarizzazione** degli importi illecitamente detenuti all'estero, occorre:

- **presentare l'istanza di adesione alla procedura entro il 31.7.2018;**
- **provvedere al versamento del 3% del valore delle attività e della giacenza al 31.12.2016.**

Gli autori delle violazioni possono provvedere spontaneamente al **versamento in un'unica soluzione** di quanto dovuto **entro il 30.9.2018**, senza avvalersi della **compensazione** prevista dall'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#). In via alternativa, risulta possibile ripartire il versamento dovuto **in tre rate mensili**, consecutive e di pari importo, effettuando il pagamento della **prima rata entro il 30.9.2018**.

Il **perfezionamento della procedura** di “mini voluntary disclosure” si verifica al momento del versamento di quanto dovuto in un'unica soluzione o dell'ultima rata.

Master di specializzazione

LABORATORIO PROFESSIONALE SUL TRANSFER PRICING

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

CRISI D'IMPRESA

Nuovo Codice della crisi e dell'insolvenza: le procedure di allerta

di Andrea Rossi, Veronica Pigarelli

Fermo restando che ad oggi non siamo certi che *l'iter* procedurale di approvazione del nuovo **Codice della crisi e dell'insolvenza** si perfezioni, stante l'imminente scadenza della legislatura, tratteremo nel presente contributo le novità relative all'introduzione di specifici **istituti di allerta**.

Prima di entrare nel merito degli **istituti di allerta**, si ritiene opportuno richiamare l'attenzione sulle definizioni fornite dal nuovo **Codice relative alla crisi d'impresa ed all'insolvenza** che, come precisato nella relazione di accompagnamento allo schema del decreto legislativo, sono state formulate in modo semplice e facilmente leggibile, evitando eccessivi tecnicismi, ma tenendo opportunamente conto dei suggerimenti della scienza aziendale; in modo particolare lo **stato di crisi d'impresa** viene definito all'**articolo 2** come lo *"stato di difficoltà economico-finanziaria che rende probabile l'insolvenza del debitore, e che per le imprese si manifesta come inadeguatezza dei flussi di cassa prospettici a far fronte regolarmente alle obbligazioni pianificate"*. L'**insolvenza** è invece rappresentata dallo *"stato del debitore che non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni, e che si manifesta con inadempimenti o altri fatti esteriori"*.

Rappresentano pertanto utili **indicatori di crisi gli squilibri** di natura **reddituale, patrimoniale e finanziaria**, rilevabili attraverso appositi **indici**, nonché l'esistenza di **significativi e reiterati ritardi** nei pagamenti dei fornitori ovvero dell'erario; con riferimento a tali **indici**, il Codice non fornisce uno specifico elenco demandando al **Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili** un'apposita elaborazione da realizzarsi con cadenza **triennale** per singola tipologia di attività economica secondo le classificazioni I.S.T.A.T..

L'utilizzo di tali indici è propedeutico all'**emersione anticipata della crisi** d'impresa, in linea con le indicazioni fornite dalla Legge delega, grazie anche all'utilizzo delle **procedure di allerta** e di **composizione assistita** trattate nel **titolo secondo** del nuovo **Codice della crisi e dell'insolvenza**.

Le **procedure di allerta** si applicano ai debitori che svolgono **attività imprenditoriale** (con esclusione delle grandi imprese, i gruppi di imprese di rilevante dimensione e le società con azioni quotate in mercati regolamentati, o diffuse fra il pubblico in misura rilevante) ed alle **imprese minori**, e consistono **nell'obbligo di segnalazione**, posto a carico dei **soggetti qualificati**, degli **indizi di crisi** dell'impresa con il fine di adottare le misure più idonee alla sua composizione.

Secondo il Codice in esame, sono **soggetti qualificati**:

1. gli **organi di controllo societari** (revisore contabile o la società di revisione), ciascuno nell'ambito delle proprie funzioni e tenuto conto del tempestivo scambio di informazioni di cui all'[articolo 2409-septies civ.](#), che hanno l'obbligo di segnalare immediatamente all'**organo amministrativo** l'esistenza di fondati **indizi della crisi**; l'eventuale segnalazione deve essere **motivata**, fatta per **iscritto**, a mezzo posta elettronica certificata o comunque con mezzi che assicurino la prova dell'avvenuta ricezione, e deve contenere la fissazione di un **congruo termine**, non superiore a **trenta giorni**, entro il quale l'organo amministrativo deve riferire in ordine alle soluzioni individuate e alle iniziative intraprese. In caso di omessa o inadeguata risposta, ovvero di mancata adozione, nei successivi **sessanta giorni**, delle misure ritenute necessarie, gli **organi di controllo** dovranno informare senza indugio **l'organismo di composizione della crisi d'impresa**, fornendo ogni elemento utile per le relative determinazioni, anche in **deroga** al disposto dell'[articolo 2407, comma 1, cod. civ.](#) per quanto attiene **l'obbligo di segretezza**. La tempestiva segnalazione dello stato di crisi all'organismo di composizione della crisi costituisce **causa di esonero** dalla responsabilità **solidale** da parte **dell'organo di controllo** per le conseguenze **pregiudizievoli** delle omissioni o azioni successivamente poste in essere dall'**organo amministrativo** in difformità dalle prescrizioni ricevute;
2. l'**Agenzia delle Entrate**, che ha l'obbligo di segnalare all'organo amministrativo quando l'ammontare totale del debito scaduto per **l'imposta sul valore aggiunto** risulti pari ad almeno la **metà** del totale dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per **l'anno precedente** e sia comunque superiore ad **Euro centomila**;
3. l'**istituto nazionale della previdenza sociale**, che ha l'obbligo di segnalare all'organo amministrativo il ritardo di oltre **sei mesi** nel versamento di contributi previdenziali di ammontare superiore alla **metà** di quelli dovuti **nell'anno precedente**, e comunque superiore alla soglia di Euro **diecimila**;
4. l'**agente della riscossione**, il cui obbligo di segnalazione all'organo amministrativo scatta quando la sommatoria dei **crediti** affidati per la riscossione superi l'ammontare del **cinque per cento** del volume di affari risultante dall'ultima dichiarazione fiscale del contribuente, purché superiore alla soglia di Euro **trentamila**, o comunque superi l'importo di Euro **cinquecentomila**; qualora si tratti esclusivamente di debiti per imposta sul **valore aggiunto**, la soglia di riferimento è quella di Euro centomila.

Ricevuta la **segnalazione** da parte di uno degli ultimi tre enti citati, il debitore dovrà, nel termine di **tre mesi** dal ricevimento dell'avviso:

- **estinguere il proprio debito**;
- raggiungere un accordo con l'ente di riferimento (**piano di dilazione**);
- dar prova di aver presentato **istanza di composizione assistita** o;
- **presentare domanda di accesso ad una procedura concorsuale**.

In caso di assenza di comunicazione di alcuna delle procedure sopra menzionate, scaduto il

termine, gli stessi **creditori pubblici** hanno l'obbligo di segnalare, senza indugio, dapprima agli **organi di controllo della società**, se esistenti, ed in ogni caso all'**organismo di composizione assistita della crisi**, che la società non è in regola con gli **adempimenti tributari e/o contributivi**.

Master di specializzazione

LE PROCEDURE CONCORSUALI NELLA CRISI D'IMPRESA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)