

Edizione di mercoledì 1 agosto 2018

DICHIARAZIONI

L'errore bloccante non salva l'intermediario

di **Alessandro Bonuzzi**

IVA

Per l'esonero da split payment rileva la data della fattura

di **Fabio Garrini**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Ifrs 15 dal 2018 e riflessi fiscali per la valutazione delle commesse

di **Fabio Landuzzi**

PENALE TRIBUTARIO

Contribuente sotto la scure del sequestro anche se ha concluso un accordo

di **Angelo Ginex**

IVA

Regime Iva telefonia – II° parte

di **EVOLUTION**

DICHIARAZIONI

L'errore bloccante non salva l'intermediario

di **Alessandro Bonuzzi**

Gli **errori bloccanti** non escludono la **responsabilità sanzionatoria** dell'**intermediario** per la **tardiva trasmissione telematica** della dichiarazione. Ciò in quanto trattasi di **disguidi tecnici "fisiologici"** che possono essere superati con le debite conoscenze professionali.

È quanto ha stabilito la **Corte di Cassazione** con la [sentenza n. 19381 del 20.07.2018](#).

La decisione dei giudici di legittimità trae origine dall'ordinanza-ingiunzione della Direzione Generale delle Entrate con la quale veniva irrogata la sanzione amministrativa nella misura di **euro 2.580** per la **tardiva trasmissione telematica** di 5 dichiarazioni modello 770/2003 per l'anno d'imposta 2002.

Si ricorda che, oggi, le **conseguenze sanzionatorie in caso di violazioni commesse dagli intermediari abilitati** sono regolate dall'[articolo 7-bis D.Lgs. 241/1997](#), secondo cui in caso di **tardiva** od **omessa trasmissione** telematica si applica la **sanzione amministrativa da euro 516 ad euro 5.165**.

In effetti, nel caso oggetto della sentenza in commento, l'invio delle dichiarazioni venne effettuato in ritardo per la presenza di **errori** contenuti nel **supporto magnetico** che bloccarono l'invio telematico delle dichiarazioni e per una **malattia** dell'**operatrice** addetta alla trasmissione che aveva impedito di correggere prontamente gli errori bloccanti.

Avverso l'ordinanza-ingiunzione l'intermediario proponeva **ricorso** avanti alla CTP di Trieste, la quale accoglieva le sue ragioni osservando che il suo operato era **immune da colpe** per le difficoltà incontrate.

A sua volta l'Agenzia delle Entrate impugnava la sentenza della CTP davanti alla **CTR** del Friuli Venezia-Giulia, la quale, invece, **accoglieva le ragioni del Fisco**, poiché *"A nulla rileva che la mancata tempestiva trasmissione sia dipesa da una **non corretta esposizione dei dati da parte dell'operatrice** in quanto tale questione attiene ai rapporti interni tra le parti e non riguarda la violazione degli obblighi di legge"*.

Sicché l'intermediario proponeva **ricorso per Cassazione** non trovando, tuttavia, l'appoggio della Suprema Corte. Difatti, nell'occasione i giudici di legittimità hanno espresso il seguente **principio di diritto**: *"In tema di sanzioni amministrative comminate – per tardiva trasmissione telematica delle dichiarazioni dei contribuenti – ad un **soggetto che svolga professionalmente tale compito**, grava su quest'ultimo, **per poter andare esente da responsabilità**, l'onere della prova di*

aver esercitato una **adeguata diligenza** la quale, ai sensi dell'**articolo 1176, comma 2, c.c.**, deve essere caratterizzata dalla **perizia**, che implica che egli **non** possa addurre quali **scusanti**

- **né la presenza di disguidi tecnici** ("nella specie i cd. errori bloccanti"), in quanto rientranti fisiologicamente nella sfera di quegli inconvenienti che possono essere efficacemente superati per mezzo delle conoscenze tecniche attinenti a tale professione,
- **né la malattia**, l'infortunio o comunque l'indisposizione di un dipendente o di un qualsiasi collaboratore,

in quanto circostanze ampiamente **prevedibili** che possono essere efficacemente prevenute con l'anticipata individuazione di un eventuale **sostituto**: le conseguenti sanzioni amministrative non possono essere considerate risposta a delle **violazioni meramente formali** (e quindi in contrasto con l'articolo 10 dello Statuto dei contribuenti) perché il **rispetto dei termini per la trasmissione** all'Agenzia delle entrate delle **dichiarazioni** dei contribuenti risponde all'esigenza, costituzionalmente rilevante, di permettere un **efficace e reale controllo** su di esse, in conformità al principio di buon andamento e di imparzialità dell'amministrazione e funzionale sia al rispetto del principio dell'equilibrio del bilancio che di quello, a tutela dello stesso contribuente, della capacità contributiva, ossia a che non siano fatti errori circa il quantum delle imposte dovute".

Insomma l'intermediario deve porre la massima attenzione al **buon esito** dell'**invio telematico** delle dichiarazioni, ricordando che:

- la **dichiarazione si considera presentata nel giorno in cui è materialmente trasmessa** ([articolo 3, comma 8, D.P.R. 322/1998](#));
- la **prova della trasmissione** è unicamente la **ricevuta generata dal sistema**, attestante l'avvenuto ricevimento del file ([articolo 3, comma 10, D.P.R. 322/1998](#));

e che, comunque, non si produce alcuna patologia nel caso in cui le dichiarazioni siano state **tempestivamente trasmesse**, ma **scartate** dal sistema dell'Amministrazione, e siano successivamente **ritrasmesse (corrette)** entro i **5 giorni successivi** alla data di ricezione delle ricevute che segnalano il motivo di scarto ([circolare 195/E/1999](#)).



IVA

Per l'esonero da split payment rileva la data della fattura

di **Fabio Garrini**

Il **decreto dignità (D.L. 87/2018)** interviene sul tema dell'applicazione dello **split payment**, seppure con una portata molto inferiore rispetto a quanto inizialmente atteso: non vi è infatti stata la promessa abrogazione dell'istituto, ma quantomeno sono stati **esonerati i professionisti**, ossia i soggetti che subivano le maggiori conseguenze negative.

La situazione dei professionisti

L'[articolo 17-ter, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), **vigente prima del D.L. 50/2017**, disponeva un esonero dall'applicazione dello **split payment** per i compensi per le prestazioni di servizi interessati da **ritenute alla fonte**; si trattava di un **esonero** dalla disciplina della scissione dei pagamenti che, come precisato dalla [circolare AdE 15/E/2015](#), riguardava anche i contribuenti che subivano in relazione ai propri compensi una **ritenuta a titolo di acconto**.

Peraltro, l'Iva relativa a tali prestazioni era interessata dal **differimento di esigibilità** ex [articolo 6, comma 5, D.P.R. 633/1972](#), con versamento dell'imposta all'Erario da parte del professionista solo a seguito dell'incasso della fattura emessa.

L'[articolo 1, comma 1, lett. c\), D.L. 50/2017](#), come noto, aveva **abrogato il comma 2** del citato [articolo 17-ter D.P.R. 633/1972](#), con la conseguenza che **anche i corrispettivi delle prestazioni interessate da ritenuta dovevano essere necessariamente assoggettati a split payment**.

Con la conseguenza che i professionisti finivano per subire una **doppia penalizzazione** a livello finanziario, una prima legata alla **ritenuta d'acconto** sui compensi, una seconda per il fatto che la fattura veniva pagata senza l'Iva addebitata in rivalsa (con il rischio per i professionisti di finire a forte **credito di Iva**, credito che, come noto, è soggetto a numerosi **vincoli** nella possibilità di utilizzo, *in primis* la necessità di apposizione del **visto di conformità** quando detto credito supera la soglia di euro 5.000, soglia che era stata ridotta proprio ad opera del **D.L. 50/2017**).

Da notare come l'intervento non sia stato semplicemente un ripristino della situazione precedente, in quanto il nuovo esonero riguarda una **platea di soggetti più ristretta**: come già segnalato sulle [pagine](#) della presente rivista *online*, il beneficio riguarda i soli **professionisti** (ossia i soggetti che subiscono la ritenuta prevista dall'[articolo 25 D.P.R. 600/1973](#)).

Al contrario, i compensi spettanti a **soggetti diversi dai lavoratori autonomi**, continuano a **subire gli effetti** dello **split payment**: si pensi in particolar modo agli **agenti di commercio** che

lavorano per società quotate, che dallo scorso anno hanno iniziato a vedersi decurtati gli accrediti dell'Iva addebitata in fattura e che **oggi non possono beneficiare dell'esonero** che viene riconosciuto, come detto, a favore dei soli lavoratori autonomi.

Vecchio 17 c. 2 DPR 633/72	Nuovo art. 17 c. 1-sexies DPR 633/72
↓	↓
<i>"Le disposizioni di cui al comma 1 non si applicano ai compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito"</i>	<i>"Le disposizioni del presente articolo non si applicano alle prestazioni di servizi rese ai soggetti di cui ai commi 1, 1-bis e 1-quinquies, i cui compensi sono assoggettati a ritenute alla fonte a titolo di imposta sul reddito ovvero a ritenuta a titolo di acconto di cui all'articolo 25 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".</i>

Decorrenza

Va infine analizzato il tema della **decorrenza**, aspetto che fortunatamente viene regolato dalla norma stessa, quindi non crea problemi interpretativi: rispetto alla norma dello scorso anno che presentava una data di effetto fissa, quella del presente decreto è **ancorata all'entrata in vigore** della disposizione. Infatti:

- [l'articolo 1, comma 4, D.L. 50/2017](#) aveva disposto l'assoggettamento delle prestazioni interessate da ritenuta con riferimento *"alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dal 1° luglio 2017"*;
- [l'articolo 12, comma 2, D.L. 87/2018](#) (c.d. **"decreto dignità"**) afferma *"le disposizioni del comma 1 si applicano alle operazioni per le quali è emessa fattura successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto"*.

Il discrimine è quindi la data in cui risulta emessa la fattura: tutte le fatture successive allo scorso **14 luglio** (il decreto è stato infatti pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 161 del 13 luglio 2018), anche inerenti **prestazioni rese precedentemente a tale data**, scontano la nuova disciplina.

Quindi, per fare un esempio, se un professionista emette una fattura in data **31 luglio** per prestazioni rese nel primo semestre 2018, comunque tale fattura sarà esonerata dallo **split payment**, pertanto la rivalsa dell'Iva **seguirà le regole ordinarie**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Seminario di specializzazione

REVERSE CHARGE E SPLIT PAYMENT

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

REDDITO IMPRESA E IRAP

lfrs 15 dal 2018 e riflessi fiscali per la valutazione delle commesse

di **Fabio Landuzzi**

La **Fondazione Nazionale dei Commercialisti** ha recentemente pubblicato un **documento di ricerca** intitolato ***“Lavori in corso su ordinazione di durata ultrannuale: profili contabili e fiscali alla luce della “nuova” derivazione rafforzata”***.

Si tratta di un documento che affronta i principali aspetti contabili e fiscali della rappresentazione in bilancio delle **opere in corso su ordinazione** per i soggetti **Oic Adopter**, per le **microimprese** e per i soggetti **las Adopter**.

Per quanto riguarda in particolare questi ultimi soggetti, un elemento di significativa **novità** è rappresentato dalla **entrata in vigore, a partire dagli esercizi che iniziano dal 1° gennaio 2018**, del nuovo **lfrs 15** che va a **sostituire il precedente las 11**; il documento di ricerca della FNC vi dedica pertanto una parte rilevante della propria disamina, da cui si possono trarre spunti di sicuro **interesse professionale** sia per gli aspetti bilancistici che per quelli fiscali.

In merito a questi ultimi, non vi è dubbio che, tanto in vigore dello **las 11** quanto a seguito della applicazione dello **lfrs 15**, dal punto di vista generale, si applica il **principio di derivazione rafforzata** di cui all'[articolo 83 Tuir](#).

È da ritenersi perciò confermato quanto l'**Agenzia delle Entrate** ebbe a chiarire con la [circolare 7/E/2011](#) ovvero che con l'impostazione contabile adottata dai **principi contabili internazionali** viene **abbandonata la logica della valutazione delle rimanenze**, per applicare invece una modalità di contabilizzazione basata sulla **immediata e diretta rilevazione dei ricavi** nel conto economico degli esercizi nel corso dei quali l'opera è realizzata. Proprio da questo diverso approccio contabile discende una grande deviazione per i soggetti **las Adopter**; ovvero, poiché non sono contabilizzate nel conto economico delle **rimanenze**, bensì dei **ricavi**, se ne deduce che **per tali soggetti non si applica l'articolo 93 Tuir**.

Tuttavia, in ambito fiscale questo non può comunque portare ad una **conclusione semplicistica** secondo la quale i soggetti **las Adopter** applicherebbero una sorta di **derivazione “piena”** dal conto economico.

Infatti, una **prima** fondamentale **deroga** è riferita alle **perdite di commessa** qualora queste fossero rilevate, come noto per intero, nel corso del periodo di realizzazione dell'opera; tali **perdite di commessa**, sino a che non sono realizzate con certezza al momento della

conclusione dell'opera, vengono infatti **equiparate ad accantonamenti**, con la conseguenza che – stante l'elencazione chiusa dell'[articolo 107 Tuir](#), ed il riferimento all'[articolo 9, comma 1, D.M. 08.06.2011](#) – **non sono deducibili nell'anno della loro rilevazione** in corso d'opera, neppure per i soggetti *las Adopter*.

Una **seconda deroga** alla derivazione rafforzata per i soggetti *las Adopter* riguarda la deducibilità fiscale di **penali legali e contrattuali**, e lo stesso discorso vale anche per la stima di **potenziali resi**, ove fosse presente nella valutazione delle commesse a fine esercizio.

A questo riguardo, la deroga è stata espressamente prescritta dal **D.M. 10.01.2018** che ha riguardato proprio le disposizioni di coordinamento del nuovo IFRS 15 con le norme fiscali. La scelta del **D.M. 10.01.2018**, come osserva la FNC nel documento qui in commento, è stata orientata alla semplificazione ed ha perciò **limitato la non deducibilità** ai fini fiscali nell'esercizio della loro rilevazione al conto economico di quelle componenti che, se fosse stata applicata una **logica giuridico-formale**, anziché essere imputate a riduzione dei ricavi, **avrebbero rappresentato un accantonamento**: si tratta appunto delle **penali contrattuali e legali** e del costo di **eventuali resi stimati**.

Un ultimo tema di rilievo attiene poi al trattamento dei c.d. “**costi di ottenimento del contratto**” (ossia, costi che la società sostiene che ottenere il contratto con il cliente e che non avrebbe sostenuto se il contratto non fosse stato acquisito) e dei “**costi per l'adempimento del contratto**” (si tratta, ad esempio, in via residuale, di costi per la progettazione specifica di quel contratto); tali costi, secondo il nuovo **IFRS 15**, par. 91 e 95, vengono **capitalizzati** se si prevede di recuperarli e **sono ammortizzati lungo il periodo di realizzazione dell'opera**.

Circa il trattamento fiscale interviene l'**articolo 1 D.M. 10.01. 2018** il quale rinvia all'[articolo 108, comma 1, Tuir](#); perciò, si applica il criterio per cui i costi **sono deducibili “nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio”**, con la conseguenza di realizzare, quantomeno rispetto agli ammortamenti dei suddetti costi, un **binario unico contabile e fiscale**, per i soggetti *las Adopter*.

Seminario di specializzazione

LE NOVITÀ PER IL BILANCIO 2018

Scopri le sedi in programmazione >

PENALE TRIBUTARIO

Contribuente sotto la scure del sequestro anche se ha concluso un accordo

di Angelo Ginex

La conclusione di un **accordo** con l'Amministrazione finanziaria o l'accesso ad un **piano di rateizzazione** per il pagamento del debito d'imposta costituente il profitto di un reato tributario **non osta alla disposizione di una misura cautelare reale preordinata alla confisca**, anche per equivalente, di entità pari a quella degli **importi non ancora corrisposti** ovvero limitatamente alle **rate non ancora versate**. È questo il principio sancito dalla Corte di Cassazione con **ordinanza 21.06.2018, n. 28745**.

La vicenda trae origine dalla disposizione di un **sequestro preventivo finalizzato alla confisca**, anche per equivalente, in conseguenza della commissione dei reati tributari di **omesso versamento dell'Iva** e dell'**omesso versamento di ritenute alla fonte**, di cui agli [articoli 10-bis e 10-ter D.Lgs. 74/2000](#).

Avverso il decreto di apposizione del vincolo cautelare veniva proposta **istanza di riesame** presso il Tribunale della libertà, che veniva **rigettata con apposita ordinanza**.

Detto provvedimento di rigetto era, dunque, oggetto di **ricorso per cassazione** per erronea applicazione della legge e per difetto di motivazione, ai sensi dell'[articolo 606, comma 1, lett. b\) e d\), c.p.p.](#), giusta esistenza di un **accordo transattivo** tra i rei e l'Amministrazione finanziaria **finalizzato all'estinzione del debito tributario, il quale osterebbe alla disposizione di una misura cautelare reale**.

I Supremi giudici, **rigettando il ricorso** dei destinatari della misura cautelare, hanno preliminarmente osservato come il ricorso per cassazione avverso provvedimenti di sequestro preventivo o conservativo possa essere invocato per la sola violazione di legge, dovendosi ricomprendere in tale nozione sia gli *errores in procedendo*, sia gli *errores in iudicando*.

Detti vizi sarebbero così radicali da rendere l'impianto logico ed argomentativo del tutto insussistente.

Tuttavia, la loro presenza nel provvedimento *de quo* non è stata rilevata e, pertanto, esso è immune da violazioni della legge penale.

Nel merito, invece, i giudici di legittimità hanno chiarito i **rapporti tra la confisca**, disciplinata dall'[articolo 12-bis D.Lgs. 74/2000](#), e l'**esistenza di una procedura** disciplinata dalla legge di

settore **per la definizione del debito fiscale.**

Più precisamente, seguendo un precedente giurisprudenziale, essi hanno ribadito che il disposto dell'[articolo 12-bis D.Lgs. 74/2000](#), secondo cui la confisca diretta o per equivalente non opera per la parte che il contribuente si obbliga a versare a saldo del debito tributario, **si applica limitatamente all'assunzione di un obbligo in maniera formale**, come l'accertamento con adesione, la conciliazione giudiziale, la transazione fiscale o l'accesso a procedure di rateizzazione (cfr., **Cass., sentenza n. 5728/2016**).

Tuttavia, **tale preclusione non osta alla disposizione di un sequestro preventivo**, deputato alla confisca, **di entità pari agli importi non ancora versati o alle rate non ancora corrisposte.**

In effetti, la **funzione** del vincolo cautelare è quella di **garantire l'esplicazione degli effetti della confisca, in caso di mancato versamento del debito.**

In altri termini, **solo l'integrale pagamento del debito tributario può esimere il soggetto dall'applicazione della misura ablatoria**, essendo irrilevante la mera ammissione ad un piano di rateizzazione del pagamento o la parziale estinzione del debito.

Soltanto al suo **risanamento**, infatti, **cessa l'interesse ad aggredire il profitto** del reato con la misura reale e la ragione intrinseca alla confisca.

Occorre, tuttavia, specificare che **in presenza di un accordo transattivo il sequestro preordinato alla confisca non può essere mantenuto sul totale del profitto del reato ma va ridimensionato.**

Nel caso in rassegna, i soggetti destinatari della misura reale non hanno prodotto degli elementi probatori utili ai fini della **rideterminazione** in diminuzione dell'importo del sequestro.

Né è stata riscontrata una valida ragione per diminuirlo, avendo essi fatto appena accesso al regime rateale.

In definitiva, quindi, **la conclusione di un accordo con l'Amministrazione finanziaria non esime il soggetto dall'essere destinatario di un provvedimento cautelare, a garanzia della solvenza del debito, sia pure di importo ridimensionato in proporzione ai ratei versati nell'adempimento dell'intesa.**



Seminario di specializzazione

GLI ILLECITI SOCIETARI

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Regime Iva telefonia – II° parte

di **EVOLUTION**



Il regime Iva monofase applicabile nel settore delle telecomunicazioni è regolato dall'articolo 74, comma 1, lettera d), del D.P.R. 633/1972.

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

Il presente contributo analizza la normativa di riferimento con particolare riguardo all'ambito oggettivo del regime.

Come detto nella prima parte del presente contributo, il regime speciale Iva per la telefonia è diretto a semplificare l'applicazione dell'imposta, prevedendone l'**assolvimento** in capo al solo soggetto che si trova "**a monte**" della catena produttiva-distributiva, sulla base del **prezzo di vendita al pubblico** del prodotto o del corrispettivo dovuto dall'utente, con la conseguenza che le successive operazioni, che si concretizzano, di fatto, nella mera distribuzione, sono considerate **fuori del campo di applicazione** dell'Iva. Pertanto, i cessionari **non potranno esercitare il diritto della detrazione** dell'Iva relativa all'acquisto.

Con riferimento all'ambito oggettivo, le operazioni cui si applica il regime monofase per la telefonia sono costituite dalle **prestazioni** dei **gestori di telefoni** posti a disposizione del pubblico e dalle **cessioni** di **qualsiasi mezzo tecnico** che consenta la possibilità di fruire dei servizi di telefonia sia fissa che mobile, nonché dei servizi di telematica.

Tra i "mezzi tecnici" deve considerarsi compresa anche la "**fornitura di codici di accesso**".

Ne consegue che il sistema monofase si applica non solo nell'ipotesi in cui i soggetti **titolari** della concessione, autorizzazione o licenza individuale **provvedono direttamente** alla cessione e/o distribuzione dei mezzi tecnici sul mercato, ma anche quando detti soggetti si limitano a **generare** ed **attivare** i **PIN** abbinando loro una certa quantità di **minuti di traffico** verso le varie destinazioni, per poi **cederli ad operatori terzi del settore** che provvedono a **commercializzarli in proprio** presso il pubblico (anche attraverso supporti fisici che non recano il marchio della compagnia che ha generato il traffico).

Ancora, il sistema monofase **trova applicazione**:

- sia quando il soggetto tenuto al versamento abbia **conoscenza** del **corrispettivo dovuto dall'utente finale**;
- sia quando il **corrispettivo** dovuto dall'utente finale **non sia ancora determinato**. In tal caso, l'imposta dovrà essere calcolata sulla base del **prezzo mediamente praticato** per la vendita al pubblico in relazione alla quantità di traffico telefonico messo a disposizione tramite il mezzo tecnico, generalmente, secondo tagli prefissati.

Si osservi che i **supporti fisici** necessari al funzionamento dei terminali (c.d. **SIM**), di solito ceduti **contestualmente** e **unitamente** ai medesimi, sono soggetti ad un **trattamento fiscale variabile** in funzione della loro **destinazione**.

In particolare, il **regime monofase** e gli adempimenti ad esso connessi si applicano alle **SIM** destinate al traffico telefonico in "**abbonamento prepagato**", in genere contenenti già una quantità di traffico strumentale alla loro attivazione, mentre sono **escluse** dal campo di applicazione del regime speciale le **SIM** funzionali al traffico telefonico in "**abbonamento al consumo**".



EVOLUTION Euroconference

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 15 giorni >