

Edizione di martedì 1 Dicembre 2020

CASI OPERATIVI

Il credito per imposte pagate all'estero in ipotesi di dichiarazione omessa
di **EVOLUTION**

IVA

E-fattura ed esterometro tra vecchie e nuove specifiche tecniche
di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Irap esclusa per il medico che si avvale di un dipendente e di sostituti
di **Alessandro Carlesimo**

IVA

Contratti di appalto con la P.A. e momento di emissione della fattura
di **Luca Mambrin**

PENALE TRIBUTARIO

Escluso l'occultamento delle scritture contabili con assoluzione da bancarotta fraudolenta
di **Gioacchino De Pasquale**

CASI OPERATIVI

Il credito per imposte pagate all'estero in ipotesi di dichiarazione omessa

di **EVOLUTION**

Seminario di specializzazione

LA STABILE ORGANIZZAZIONE: ASPETTI TEORICI E OPERATIVI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Tizio, fiscalmente residente in Italia, ha lavorato nel 2017 all'estero, maturando un reddito che ha scontato le imposte nel Paese straniero, ma che doveva concorrere a tassazione anche in Italia. Tizio ha omissso di indicare tale reddito nella propria dichiarazione. La dichiarazione relativa al periodo d'imposta 2017, inoltre, è definitivamente considerata omessa. In sede di accertamento l'Ufficio riconoscerà le imposte pagate all'estero come credito?

L'articolo 165 Tuir disciplina le modalità di utilizzo del credito per imposte subite all'estero su un reddito che deve concorrere a tassazione anche in Italia.

Il comma 1) prevede, infatti, che “*Se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione*”.



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)

IVA

E-fattura ed esterometro tra vecchie e nuove specifiche tecniche

di **Clara Pollet, Simone Dimitri**

Master di specializzazione

TUTTO CASISTICHE IVA NAZIONALE ED ESTERO

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

Con il **provvedimento n. 166579 del 20.04.2020** sono state aggiornate le **specifiche tecniche (versione 1.6)** di cui all'allegato A, approvato con il **provvedimento n. 99922 del 28.02.2020**, utilizzabili per **generare i files xml della fattura elettronica e della comunicazione dei dati delle fatture** relative ad operazioni verso o da soggetti non residenti, non stabiliti in Italia.

Le nuove specifiche tecniche convivono con la versione precedente (versione 1.5) dal 1° ottobre al 31 dicembre 2020; **dal 1° gennaio 2021 la versione 1.6 entrerà in vigore obbligatoriamente** per tutti gli operatori soggetti passivi Iva.

A seguito delle modifiche al tracciato è opportuno porre maggiore attenzione al **momento di trasmissione del file al Sistema di Interscambio (Sdl)**, visto che il **mancato o errato utilizzo del nuovo tracciato xml può comportare lo scarto della fornitura**; la questione si complica ulteriormente visto che i tracciati vengono **periodicamente aggiornati** dall'Agenzia delle entrate (siamo attualmente alla **versione 1.6.2 aggiornata al 23 novembre**), per arricchire ed affinare le informazioni presenti nei file xml e consentire la predisposizione di una **bozza della dichiarazione precompilata Iva 2021**.

I primi chiarimenti operativi sull'utilizzo delle nuove specifiche arrivano tramite FAQ pubblicata sul sito dell'Agenzia delle entrate: in particolare, con la **FAQ n. 149 del 15.10.2020 viene fornita una risposta agli operatori**, con riferimento alle fatture elettroniche **emesse a dicembre 2020** ma trasmesse nei **primi giorni di gennaio 2021**.

Il quesito riguarda l'ipotesi di **trasmissione dopo il 31 dicembre 2020**, di una fattura elettronica (o della comunicazione delle operazioni transfrontaliere) creata con il vecchio tracciato delle specifiche tecniche (versione 1.5), **inserendo nel campo "Data" del file xml una data antecedente al 1° gennaio 2021**; ci si interroga se, in tale circostanza, si rischi lo **scarto della fornitura**.

Le Entrate rispondono che nella casistica descritta ***"il file non viene scartato perché i controlli***

effettuati dallo Sdl sono relativi alla data del documento; quindi una fattura elettronica/comunicazione dati fattura (esterometro) con data, ad esempio, 31 dicembre 2020 ma trasmessa il 10 gennaio potrà essere accettata da Sdl anche con il vecchio tracciato, mentre una fattura elettronica/comunicazione dati fattura (esterometro) con data 1° gennaio 2021 o successiva sarà accettata solo con il nuovo tracciato”.

La risposta merita qualche riflessione. L'Agenzia in sostanza segnala che lo Sdl verifica il campo **“Data”** del file xml con la seguente logica: se il campo riporta una data con **anno 2020** è possibile generare il file ancora in base al vecchio tracciato mentre se la data si riferisce al 2021 occorre necessariamente utilizzare la nuova versione (1.6.2), pena lo scarto della fornitura.

Tale controllo non va confuso con i **termini di emissione della fattura**, dettati dall'[articolo 21 D.P.R. 633/1972](#). Ricordiamo, infatti, che la fattura elettronica può dirsi **emessa solo se trasmessa allo Sdl**. Inoltre, la **data di trasmissione può essere successiva a quella riportata nel campo “Data” del file xml**.

Si pensi, ad esempio, al caso di una **fattura immediata del 21 ottobre**: tale documento può essere generato riportando nel campo **“Data”** il 21 ottobre (data effettuazione operazione) e **trasmesso allo Sdl entro il 2 novembre**, ossia entro **12 giorni dall'effettuazione dell'operazione** determinata ai sensi dell'[articolo 6 D.P.R. 633/1972](#) ([circolare AdE 14/E/2019](#)). L'operazione descritta rientra nella **liquidazione Iva di ottobre**.

Allo stesso modo anche in caso di **fattura differita** può esserci un **disallineamento tra il valore riportato nel campo “Data” e il momento della trasmissione allo Sdl**. L'[articolo 21, comma 4, lettera a\), D.P.R. 633/1972](#) dispone che *“le cessioni di beni la cui consegna o spedizione risulta da documento di trasporto o da altro documento idoneo a identificare i soggetti tra i quali è effettuata...nonché per le prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione, effettuate nello stesso mese solare nei confronti del medesimo soggetto, può essere emessa una sola fattura, recante il dettaglio delle operazioni, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di effettuazione delle medesime”*.

Pertanto, in caso di fattura differita di **“n” consegne nei confronti del medesimo cliente**, effettuate nel **mese di dicembre**, il cedente italiano potrebbe, **ad esempio**:

- emettere un'unica fattura compilando il **campo data con “31.12.2020”** e **trasmettere il file xml il 10/01/2021** oppure
- compilare il **campo data con “10.01.2021”** e **trasmettere il file xml nella medesima data**.

In entrambi i casi, l'operazione deve confluire nella **liquidazione Iva di dicembre** con la particolarità che, **nell'ipotesi a) l'emittente potrà utilizzare entrambe le versioni delle specifiche tecniche**, senza incorrere nello scarto del file, mentre **nel caso b) sarà obbligatorio utilizzare esclusivamente le nuove specifiche tecniche**.

Segnaliamo, infine, che l'**aggiornamento del 1° ottobre 2020 (versione 1.6.1) delle specifiche tecniche** ha posto **al 31 dicembre 2020 la data di fine validità per i codici Natura N2, N3 e N6**. I files xml generati dal 1° gennaio 2021 con i suddetti codici natura operazione saranno scartati con **codice errore 00445** (fatture ordinarie o semplificate) e **00448** (dati fatture transfrontaliere).

REDDITO IMPRESA E IRAP

Irap esclusa per il medico che si avvale di un dipendente e di sostituti

di **Alessandro Carlesimo**

Seminario di specializzazione

QUESTIONI CONTROVERSE IN MATERIA DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI IMPRESA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La **soggettività** ai fini del tributo regionale di quei contribuenti privi di una connotazione imprenditoriale è delineata da una serie di arresti giurisprudenziali che hanno via via stabilito le condizioni necessarie affinché sia soddisfatto **il requisito dell'autonoma organizzazione** previsto all'[articolo 2 D.Lgs. 446/1997](#).

Si ricorda che, in base alla suddetta norma, il presupposto dell'Irap **risiede nell'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni o servizi**.

Più in dettaglio, **l'autonoma organizzazione** ricorre quando, congiuntamente:

- il contribuente sia, sotto qualsiasi forma, **il responsabile dell'organizzazione e non sia, quindi, inserito in strutture organizzative** riferibili all'altrui responsabilità ed interesse (**Cassazione, sentenza n. 7523/2017**);
- il contribuente impieghi beni strumentali eccedenti l'*"id plerumque accidit"* (minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione), oppure si avvalga **in modo non occasionale di lavoro altrui** (**Cassazione, sentenza n. 9451/2016**).

Inoltre, secondo quanto enunciato dalla **Corte Costituzionale nella sentenza n. 156/2001**, la **struttura organizzativa concretamente adottata deve essere idonea a generare valore aggiunto**, da intendersi quale nuova ricchezza che viene, mediante l'Irap, assoggettata ad imposizione prima ancora di essere distribuita al fine di remunerare i diversi fattori della produzione.

Soffermandosi sul fattore lavoro, occorre tenere presente che il carattere di occasionalità del lavoro altrui viene meno quando **il personale impiegato ecceda la soglia di un collaboratore con mansioni meramente esecutive**. L'apporto del personale assunto deve essere dunque

significativo sia in termini quantitativi che in termini qualitativi.

Tale impostazione è **frutto di un'assidua elaborazione giurisprudenziale che sembra aver definitivamente accantonato l'interpretazione secondo cui** la presenza anche di un solo dipendente *part-time* possa costituire un indicatore tale da determinare l'insorgenza del presupposto d'imposta (**Cassazione, sentenza n. 3676/2007**).

Sotto l'aspetto qualitativo, sono stati aggiunti ulteriori tasselli al mosaico: è stato infatti ulteriormente **definito il tratto sostanziale dell'attività del collaboratore impiegato dal professionista** ai fini della ricorrenza del presupposto organizzativo ([Corte di Cassazione, ordinanza n. 26654/2017](#)).

Ebbene, in un recentissimo intervento ([Cassazione, ordinanza n. 26197/2020](#)), gli Ermellini sono tornati ad affrontare la questione con riferimento ad una disputa che traeva origine dal **rigetto della domanda di rimborso dell'Irap** relativa agli anni 2004, 2005 e 2006, formulata da **un medico convenzionato con il ssn, il quale si avvaleva della presenza di un dipendente part time e di altri sostituti chiamati, in via saltuaria, a fare le veci di quest'ultimo in caso di sua assenza**.

L'istante, nelle more del giudizio, rimarcava **il carattere esecutivo dell'attività realizzata dal dipendente**, il quale era perlopiù impiegato in compiti segretariali in rapporto di accessorietà rispetto ai servizi medici prestati dal professionista.

Tenuto conto dei mezzi adottati dal medico in rapporto all'attività professionale esercitata, il collegio ha ritenuto insussistente il requisito dell'autonoma organizzazione, **riconoscendo il diritto alla ripetizione dell'imposta indebitamente versata**.

Nell'occasione è stato precisato che **le mansioni assegnate al collaboratore** integrino il presupposto impositivo **laddove si pongano in stretta correlazione con l'oggetto dei servizi prestati dal professionista**, combinandosi con *"il proprium della specifica professionalità espressa nella attività diretta allo scambio di beni e di servizi, di cui fa discorso l'articolo 2, d.lgs. n. 446 del 1997 e ciò vale tanto per il professionista che per l'esercente l'arte, come, più in generale, per il lavoratore autonomo ovvero per le figure di confine individuate nel corso degli anni dalla giurisprudenza"*.

Suddetto orientamento richiede un approccio atto ad appurare **tanto la presenza di risorse umane inserite nell'organico, quanto la natura propria della prestazione realizzata dal dipendente o dal collaboratore**, la quale deve fornire un **contributo apprezzabile in termini potenziamento** della capacità di produrre reddito afferente alla specifica attività ([Cassazione, n. 1723/2018](#)). Ciò, evidentemente, non avviene qualora il professionista che si avvalga di un lavoratore subordinato con compiti non direttamente funzionali all'erogazione del servizio oggetto della propria attività.

Peraltro, si rileva che la presenza di sostituti non è stata ritenuta sufficiente ad accrescere la

redditività dell'attività, essendo in realtà funzionale ad assicurare **la continuità del presidio medico sotteso al contratto di convenzione**.

Infine, si segnala che il [comma 2-bis, articolo 2, D.Lgs. 446/1997](#), con particolare riferimento al livello di organizzazione minimo indispensabile nel campo della medicina convenzionata, ha disposto che *“l'esistenza dell'autonoma organizzazione è comunque configurabile in presenza di **elementi che superano lo standard e i parametri previsti dalla convenzione** con il Servizio sanitario nazionale”*.

IVA

Contratti di appalto con la P.A. e momento di emissione della fattura

di Luca Mambrin



In tema di **rilevanza Iva delle prestazioni di servizi** l'[articolo 3, comma 1, D.P.R. 633/1972](#) stabilisce che *“costituiscono prestazioni di servizi le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d’opera, **appalto**, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte”*.

La **regola generale**, invece, per individuare il **momento di effettuazione** delle prestazioni di servizi è contenuta nel [comma 3 dell’articolo 6](#), secondo cui *“Le prestazioni di servizi si considerano effettuate all’atto del **pagamento del corrispettivo** [...]”*.

In deroga alla regola generale viene previsto che le prestazioni di servizi per l’uso personale o familiare dell’imprenditore, ovvero per **finalità estranee all’esercizio dell’impresa**, indicate nell'[articolo 3 comma 3](#), si considerano **effettuate nel momento in cui sono rese** o, se di carattere periodico e continuativo, nel mese **successivo a quello in cui sono rese**.

Tuttavia ai sensi del [comma 4 dell’articolo 6](#) *“se **anteriamente** al verificarsi degli eventi indicati nei precedenti commi o indipendentemente da essi sia emessa fattura, o sia pagato in tutto o in parte il corrispettivo, l’operazione si considera effettuata, **limitatamente all’importo fatturato o pagato, alla data della fattura o a quella del pagamento**”*.

L'[articolo 21, comma 4](#), infine, definisce il **termine di emissione della fattura** secondo cui *“la fattura è emessa **entro dodici giorni dall’effettuazione dell’operazione** determinata ai sensi dell’articolo 6”*.

Definite le **regole generali** in merito alla rilevanza Iva delle prestazioni di servizi, recentemente l’Agenzia delle entrate con il [principio di diritto n. 17 pubblicato il 30.10.2020](#), ha fornito chiarimenti in merito alla determinazione del **momento di emissione** delle fatture relative a prestazioni **dipendenti da contratti di appalto effettuate nei confronti della Pubblica**

Amministrazione.

L'Agenzia chiarisce che il momento di emissione della fattura può essere stabilito **dagli accordi contrattuali**, ad esempio prevedendo l'emissione in data successiva alla verifica ed accettazione della prestazione, purché detto termine **sia antecedente al pagamento del corrispettivo**.

Tuttavia, laddove la fattura nei confronti della Pubblica Amministrazione sia emessa in deroga agli accordi contrattuali, ma nel rispetto delle disposizioni del **D.P.R. 633/1972**, l'[articolo 2, comma 4, D.M. 55 del 03.04.2013](#) dispone che *“la fattura elettronica si considera trasmessa per via elettronica, ai sensi dell'articolo 21, comma 1, del D.p.r. n. 633/1972, e ricevuta dalle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, solo a fronte del **rilascio della ricevuta di consegna**, di cui al paragrafo 4 del documento che costituisce l'allegato B del presente regolamento, da parte del Sistema di interscambio”*.

Pertanto, anche a fronte del successivo **rifiuto** della fattura da parte della P.A., **il documento si considera comunque regolarmente emesso**.

Inoltre, al fine di **evitare rigetti impropri** di fatture e di armonizzare le modalità di rifiuto con le regole tecniche del processo di fatturazione elettronica tra privati, la **lettera g-ter)** dell'**articolo 1, comma 213, L. 244/2007**, lettera aggiunta dall'[articolo 15-bis D.L. 119/2018](#), ha demandato ad un apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze l'individuazione delle **cause che possono consentire il rifiuto delle fatture stesse**, nonché le modalità tecniche con le quali comunicare tale rifiuto al cedente/prestatore.

Pertanto, ai sensi del **nuovo D.M. 132/2020**, le cui **disposizioni sono entrate in vigore il 6 novembre 2020**, le pubbliche amministrazioni **non possono** rifiutare le fatture elettroniche al di fuori dei seguenti casi:

- a) fattura elettronica riferita ad una **operazione che non è stata posta in essere in favore del soggetto destinatario della trasmissione**;
- b) **omessa o errata** indicazione del Codice identificativo di Gara (**CIG**) o del Codice unico di Progetto (**CUP**), da riportare in fattura ai sensi dell'[articolo 25, comma 2, D.L. 66/2014](#), tranne i casi di esclusione previsti dalla **lettera a)** del medesimo comma 2, ovvero nelle transazioni finanziarie e nei casi di esclusione dall'**obbligo di tracciabilità ex 136/2010**;
- c) **omessa o errata** indicazione del **codice di repertorio** di cui al **M. 21.12.2009**, da riportare in fattura ai sensi dell'[articolo 9-ter, comma 6, D.L. 78/2015](#);
- d) **omessa o errata** indicazione del **codice di AIC** (Autorizzazione all'immissione in commercio) e del corrispondente quantitativo da riportare in fattura ai sensi del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero della salute, del **20 dicembre 2017**, nonché secondo le modalità indicate nella **circolare del Ministero dell'economia e delle finanze**, di concerto con il **Ministero della salute, n. 2/2018**;

e) **omessa o errata** indicazione **del numero e data della determinazione dirigenziale** d'impegno di spesa per le fatture emesse nei confronti delle Regioni e degli enti locali.

Viene specificato, inoltre, nel **D.M. 132/2020** in esame, che le pubbliche amministrazioni **non possono comunque rifiutare la fattura nei casi** in cui gli elementi informativi possono essere **corretti mediante le procedure di variazione di cui all'[articolo 26 D.P.R. 633/1972](#)**.

Il rifiuto della fattura deve essere **comunicato al cedente/prestatore con le modalità** individuate dall'[allegato B](#) al **D.M. 55/2013**; inoltre vige l'obbligo per il soggetto destinatario, nel caso in cui notifichi al trasmittente il rifiuto della fattura elettronica, di **indicare la causa del rifiuto** riportando i casi previsti dall'**articolo 2-bis, comma 1, D.M. 132/2020**.

PENALE TRIBUTARIO

Escluso l'occultamento delle scritture contabili con assoluzione da bancarotta fraudolenta

di **Gioacchino De Pasquale**

Master di specializzazione

LA REDAZIONE DEL BILANCIO 2020: ASPETTI ORDINARI E STRAORDINARI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

La **Corte di Cassazione**, con la sentenza n. 33820 depositata ieri, 30 novembre, ha confermato il consolidato principio in base al quale il **reato tributario ex articolo 10 D.Lgs. 74/2000**, ossia “occultamento o distruzione di documenti contabili”, non è configurabile in caso di **assoluzione da bancarotta fraudolenta**.

Nel caso di specie, l'amministratore di una società **era indagato per aver commesso reati tributari dichiarativi** in violazione, tra l'altro, dell'[articolo 10 D.Lgs. 74/2000](#) ossia **occultamento e distruzione di documenti contabili**, al fine di non consentire la ricostruzione del volume d'affari della società.

Si premette che il reato ex [articolo 10 D.Lgs. 74/2000](#), ossia l'occultamento e la distruzione di documenti contabili, si realizza mediante **condotte alternative consistenti nella distruzione o nell'occultamento delle scritture contabili o dei documenti di cui è obbligatoria la conservazione**, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume di affari.

In relazione all'individuazione del **momento consumativo** del reato, a differenza della **distruzione**, che realizza un'ipotesi di **reato istantaneo**, che si **consuma al momento della soppressione** della documentazione, **l'occultamento** – che consiste nella temporanea o definitiva indisponibilità della documentazione da parte degli organi verificatori – costituisce un **reato permanente** che si **consuma nel momento dell'ispezione**, e cioè nel momento in cui gli agenti chiedono di esaminare detta documentazione.

Queste erano le condotte contestate all'amministratore della società in relazione al **reato ex articolo 10 D.Lgs. 74/2000**.

Antecedentemente all'udienza relativa al reato indicato, l'amministratore della società era stato assolto, con sentenza divenuta irrevocabile, dal delitto di **bancarotta fraudolenta**

documentale.

A giudizio dell'amministratore della società, **l'assoluzione** dal delitto di **bancarotta fraudolenta documentale** doveva essere considerato ai fini della **valutazione del reato tributario ex [articolo 10 D.lgs. n. 74/2000](#)**, ossia "*occultamento o distruzione di documenti contabili*".

Sulla questione sollevata dall'imputato, la **Corte di Cassazione**, con la sentenza **n. 33820** depositata il **30/11/2020** ha ribadito che, secondo un **consolidato orientamento giurisprudenziale**, mai contestato, qualora nel corso del giudizio venga prodotta una **sentenza passata in giudicato**, che accerti **fatti non conciliabili con quelli in contestazione**, il giudice è tenuto a verificare **l'incidenza dei fatti relativi alla sentenza passata in giudicato** sulla posizione dell'imputato, anche al fine di evitare una futura richiesta di revisione. La *ratio* dell'orientamento indicato è quello di evitare il **rischio ragionevole, e verificabile, di una condanna ingiusta**, sebbene suscettibile di revisione.

Nella sentenza in commento è stato ulteriormente precisato che **l'obbligo del giudice di merito di verificare la possibile incidenza della decisione irrevocabile**, e degli elementi di fatto da essa risultanti, impone al medesimo giudice, qualora abbia dubbi circa **l'irrevocabilità della stessa**, di esperire **tutti gli accertamenti utili**.