

Edizione di venerdì 6 maggio 2016

DICHIARAZIONI

[Quadro RE mod. Unico PF \(parte 2\): novità](#)

di **Federica Furlani**

BILANCIO

[Il fair value negativo dei derivati trova spazio tra i fondi del passivo](#)

di **Alessandro Bonuzzi**

CONTENZIOSO

[La formulazione dei motivi nel ricorso per Cassazione](#)

di **Luigi Ferrajoli**

DICHIARAZIONI

[La detrazione per le spese relative all'asilo nido](#)

di **Leonardo Pietrobon**

IVA

[Irrilevanza Iva delle cessioni gratuite di aree ai Comuni](#)

di **Sandro Cerato**

BACHECA

[Il processo penale tributario: principi generali e svolgimento](#)

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

DICHIARAZIONI

Quadro RE mod. Unico PF (parte 2): novità

di **Federica Furlani**

Dopo aver analizzato in un [precedente contributo](#) i criteri generali di determinazione del reddito di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni da dichiarare nel quadro RE, ci soffermiamo ora sulle modalità compilative con particolare riguardo alle **novità** del modello Unico PF 2016.

Con riferimento ai **dati relativi all'attività (rigo RE1)**, è stata eliminata la casella relativa al Modello INE (Indicatori di normalità economica) che andava barrata dai soggetti che non erano tenuti alla compilazione del modello studi di settore ed erano dispensati dalla presentazione del modello Indicatori di Normalità Economica.

Con il **Comunicato Stampa del 29 gennaio 2016**, l'Agenzia, nell'ottica di semplificazione, ha infatti sottolineato **l'eliminazione dell'obbligo di presentazione per il 2015 dei modelli Ine** (indicatori di normalità economica) e del **modello di comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi per i contribuenti che hanno cessato l'attività nel corso del periodo d'imposta**. Fino al periodo di imposta 2014, i professionisti che cessavano l'attività nel corso dell'anno erano comunque tenuti alla compilazione del modello.

I due adempimenti aboliti sono stati ritenuti non più necessari, grazie alla sempre maggiore integrazione delle diverse banche dati a disposizione dell'Agenzia.

Le altre novità del modello riguardano l'inserimento, nei **righe RE7 e RE8**, della **colonna 1** per indicare rispettivamente la **maggiore quota di ammortamento** e la **maggiore quota dei canoni di locazione finanziaria** fiscalmente deducibili ai sensi dei commi 91 e 92 dell'articolo 1 L. 208/2015 (c.d. Superammortamenti).

La legge di Stabilità 2016 ha infatti previsto anche per i soggetti esercenti arti e professioni, oltre che per quelli titolari di reddito di impresa, che effettuano **investimenti in beni strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016**, una **maggiorazione del 40% del costo di acquisto dei beni agevolabili nuovi** esclusivamente ai fini della deducibilità dell'ammortamento e dei canoni di *leasing*.

Inoltre, in caso di acquisto in tale periodo di autoveicoli nuovi (beni a deducibilità limitata) è previsto oltre all'incremento del 40% del costo di acquisizione, anche **l'aumento nella medesima misura dei limiti di deducibilità di cui all'articolo 164, comma 1, lett. b) Tuir**.

Di conseguenza, per i lavoratori autonomi il costo fiscalmente riconosciuto di un'autovettura

passa da euro 18.075,99 ad euro 25.306,39 (euro 18.075,99 maggiorato del 40%); per un agente/rappresentante il costo fiscalmente riconosciuto passa da euro 25.822,84 ad euro 36.151,88.

Il maggior ammortamento o la maggior quota del canone di locazione finanziaria, andrà pertanto indicato rispettivamente al rigo RE7 (colonna 1 e 2) e al rigo RE8 (colonna 1 e 2).

| | | | |
|-----|--|--|-----|
| RE7 | Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 516,46 | Commi 91 e 92 L. 208/2015 ² | |
| | | (1) <input type="text" value="00"/> | ,00 |
| RE8 | Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili | Commi 91 e 92 L. 208/2015 ² | |
| | | (1) <input type="text" value="00"/> | ,00 |

Un'altra novità riguarda il rigo RE15 dedicato alle spese per **prestazioni alberghiere e per somministrazioni di alimenti e bevande in pubblici esercizi**.

| | | | |
|------|--|----------------------|---------------------------------|
| RE15 | Spese per prestazioni alberghiere e per somministrazione di alimenti e bevande | Ammontare deducibile | <input type="text" value="00"/> |
|------|--|----------------------|---------------------------------|

In particolare, sono stati eliminati i campi 1 e 2, eliminando in tal modo l'indicazione delle spese integralmente deducibili sostenute dal committente per conto del professionista e da questi **addebitate** nella fattura.

L'**articolo 10 del D.Lgs. n. 175/2014** ha infatti introdotto, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015, alcune modifiche in merito alle spese di vitto e alloggio dei professionisti. In particolare è stato rettificato il trattamento fiscale di tali spese sostenute direttamente dal committente.

Il comma 5 dell'articolo 54 del Tuir prevedeva, in riferimento alle spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande, la deducibilità nella misura del 75% per un importo complessivamente non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nel periodo d'imposta. Tali spese venivano considerate integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate in fattura.

A partire dal 2015 le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente non costituiscono compensi in natura per il professionista. I professionisti non devono pertanto addebitare la spesa al committente e non possono considerare il relativo ammontare quale componente di costo deducibile dal proprio reddito di lavoro autonomo.

BILANCIO

Il fair value negativo dei derivati trova spazio tra i fondi del passivo

di **Alessandro Bonuzzi**

La novità principale in merito alla **rappresentazione in bilancio dei fondi rischi e oneri** si riassume nella previsione di una **specificata voce** destinata alla rilevazione del **fair value negativo degli strumenti finanziari derivati**.

È quanto emerge dalla bozza dell'**Oic 31** – Fondi per rischi e oneri e Trattamento di fine rapporto – pubblicata per la consultazione nella giornata di ieri dall'**Organismo italiano di contabilità**, che procede spedito all'**aggiornamento** dei principi contabili nazionali a seguito dell'entrata in vigore del D.Lgs. 139/2015.

Il documento recepisce la nuova composizione della **macroclasse B – Fondi per rischi e oneri** del passivo dello stato patrimoniale. Le voci ivi contenute sono le seguenti:

1. (fondi) per trattamento di quiescenza ed obblighi simili (B1);
2. (fondi) per imposte, anche differite (B2);
3. **(fondi) di strumenti finanziari derivati passivi (B3);**
4. altri (fondi) (B4).

In particolare, la **voce B3 accoglie gli strumenti finanziari derivati con fair value negativo alla data di valutazione**. Per la definizione di strumento derivato, le modalità di rilevazione e valutazione in bilancio, i relativi obblighi di informativa e le disposizioni di prima applicazione, il documento rinvia direttamente all'Oic "**Strumenti finanziari derivati**", la cui bozza è stata pubblicata per la consultazione in data **12 aprile 2016**.

Con riferimento alle **micro-imprese**, occorre ricordare che la disciplina degli strumenti finanziari derivati e delle operazioni di copertura contenuta nell'articolo 2426, comma 1, numero 11-*bis*, del codice civile non trova applicazione. Tuttavia, in presenza di strumenti finanziari derivati non di copertura, ove ne ricorrano le condizioni per l'iscrizione ai sensi dell'Oic 31, la micro-impresa è comunque tenuta a rilevare un fondo rischi ed oneri. In questi casi, il documento in esame prevede che nella relativa valutazione la società può fare riferimento alle **linee guida** per la valutazione di un contratto derivato contenute nell'Oic "**Strumenti finanziari derivati**".

Altra novità è rappresentata dalla naturale eliminazione delle voci di costo e ricavo relative alla **sezione straordinaria**.

Occorre, poi, evidenziare la previsione dell'**Appendice A**, parte integrante del principio contabile, nella quale sono state inserite le disposizioni relative al trattamento di alcune fattispecie esemplificative di fondi rischi e oneri. Sul punto si veda la seguente tabella.

| "Macro" categoria | Fattispecie |
|--|---|
| Fondi per trattamento di quiescenza e obblighi simili | Fondo per indennità suppletiva di clientela |
| | Fondi di indennità per cessazione di rapporti di agenzia e per patto di non concorrenza |
| | Fondi di indennità per cessazione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa |
| Fondi per rischi | Fondi rischi per cause in corso |
| | Fondi rischi di eventuali contestazioni da parte di terzi |
| | Fondi rischi per garanzie prestate |
| | Fondo rischi su crediti ceduti |
| Fondi per oneri | Fondi per garanzia prodotti |
| | Fondi manutenzione ciclica |
| | Fondi manutenzione e ripristino dei beni gratuitamente devolvibili e dei beni d'azienda ricevuti in |
| | affitto |
| | Fondo per copertura perdite di società partecipate |
| | Fondi per operazioni e concorsi a premio |
| | Fondi per resi di prodotti |
| | Fondi recupero ambientale |
| | Fondi per prepensionamento e ristrutturazioni aziendali |
| | Fondi per contratti onerosi |

Un ulteriore intervento di revisione del principio contabile riguarda l'**incorporazione** di alcune tipologie di fondi rischi e oneri che erano disciplinate in altri principi contabili, come, ad esempio, i fondi per contratti onerosi di lungo termine in precedenza inseriti nell'Oic 13.

Parimenti a quanto prevede la precedente versione dell'Oic 31, anche secondo la nuova bozza i fondi per rischi e oneri non devono essere oggetto di **attualizzazione**. Ciò in quanto il D.Lgs. 139/2015 ha introdotto la disciplina dell'attualizzazione espressamente per i debiti, mentre non è stata apportata analoga modifica al trattamento contabile dei fondi.

Tuttavia, su questo tema, poiché il processo di stima dei fondi può ricomprendere il concetto di attualizzazione, il documento chiede espressamente ***"il punto di vista dei partecipanti alla"***

consultazione in ordine alla necessità di un'espressa regola contabile al riguardo".

Infine, si rileva come le società, fatte salve le modifiche che devono essere applicate retroattivamente ai sensi dell'articolo 12 del D.Lgs. 139/2015, possano scegliere di applicare il nuovo Oic 31 **prospettivamente**.

CONTENZIOSO

La formulazione dei motivi nel ricorso per Cassazione

di **Luigi Ferrajoli**

Con la **sentenza n. 3613 del 24 febbraio 2016**, la Suprema Corte ha statuito che, nel ricorso per Cassazione è ammissibile la **congiunta proposizione delle doglianze di cui ai numeri 3 e 5 dell'art. 360 c.p.c.** solo se la stessa è accompagnata dalla **formulazione del quesito di diritto** relativamente al primo vizio, concernente la violazione o falsa applicazione delle norme di diritto e del **momento di sintesi o riepilogo** relativamente al secondo vizio, concernente l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio.

Nel caso in esame una S.r.l., in persona del proprio legale rappresentante, aveva impugnato un atto impositivo con cui l'Ufficio aveva contestato alla società le **maggiori IRPEG, IRAP ed IVA** dovute in conseguenza dell'accertamento dell'indebita deduzione di costi ai fini delle imposte dirette (poiché considerati non inerenti all'attività di impresa), e dell'**illegittima detrazione dell'IVA**, in relazione a fatture che l'Amministrazione aveva ritenuto fossero state emesse per operazioni soggettivamente inesistenti.

A seguito dell'accoglimento, in primo grado, del ricorso della contribuente, la CTR Lazio, adita dall'Agenzia delle Entrate, aveva ritenuto fondata la pretesa fiscale, sicché la società soccombente aveva presentato ricorso innanzi alla Suprema Corte sulla base di **quattro motivi di diritto** in cui aveva denunciato la **violazione e falsa applicazione in riferimento**, rispettivamente, agli:

- articoli 19, 21 e 26 del d.P.R. n.633/72, 75 e ss. del d.P.R. n.917/86, 4 e ss. del D.Lgs. n.446/97, relativamente al proprio diritto di dedurre i costi ai fini delle imposte dirette e di detrarre l'IVA,
- articoli 2729 c.c. e 116 c.p.c., per non avere la CTR desunto elementi presuntivi di valutazione dalla sentenza di assoluzione dall'imputazione di utilizzazione di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti del rappresentante legale della società ricorrente;
- articoli 8, 40 e 41 del D.L. n.331/93 e 28 *quater*, parte A, lett. a), 17, n. 3, lett. b) e art. 28 *bis* della Sesta Direttiva n. 388/77/CEE, concernente gli acquisti triangolari intracomunitari, la cui disciplina – ad avviso del giudice di appello – avrebbe impedito, nella specie, la detrazione dell'IVA sulle fatture contestate dall'Ufficio,
- articoli 75 del D.P.R. n. 917/86, 4 e ss. del D.Lgs. n.46/97 e 2697 c.c., per non avere, l'Amministrazione finanziaria, provato l'esistenza di un maggiore imponibile,

nonché **l'omessa, insufficiente e contraddittoria motivazione su un fatto decisivo della controversia**, previsti dall'**art. 360, comma 1, n. 3 e n. 5, c.p.c.**

Orbene, relativamente alla proposizione congiunta delle doglianze di cui ai citati nn. 3 e 5 dell'art. 360 c.p.c., la Quinta Sezione ha osservato come, in ogni motivo di ricorso, la contribuente avesse **dedotto cumulativamente** il vizio di violazione di legge e quello di omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione concludendo, però, con **un unico quesito di diritto**, in cui erano sintetizzate sia le **ragioni della censura in diritto** che quelle relative al **profilo motivazionale**. Le censure effettuate erano inoltre **prive di un autonomo momento di sintesi**, contenente l'indicazione del **fatto controverso per il quale la motivazione si assumeva inesistente o inadeguata** ex art.366 *bis* c.p.c..

Sul punto, si deve rammentare che la giurisprudenza di legittimità si era già espressa nel senso di ritenere che, in caso di proposizione di motivi di ricorso formalmente unici ma in realtà **articolati in profili autonomi e differenziati di violazioni di legge diverse**, *“sostanzandosi tale prospettazione nella proposizione cumulativa di più motivi”*, al fine di non eludere la *ratio* dell'art. 366 *bis* c.p.c., *“tali motivi cumulativi devono concludersi con la formulazione di tanti quesiti per quanti sono i profili fra loro autonomi e differenziati avanzati”* (ex multis, SS.UU. n. 5624/09 e Cass. n. 16345/13).

Nel caso di specie, la Cassazione ha quindi considerato inammissibile, per violazione dell'art.366 *bis* c.p.c., il ricorso proposto dalla società, atteso che i quesiti di diritto si risolvevano in una **generica istanza di decisione** sull'esistenza della **violazione di legge denunciata nel motivo**, la cui sussistenza era dedotta, nella sintesi finale, in **forma assertiva**, e **non di quesito**, senza oltretutto chiarire quale fosse l'errore di diritto nel quale fosse incorsa la sentenza impugnata (in tal senso, Cass. n. 19892/07 e SS.UU. n. 21672/13).

Inoltre, ogni motivo non si concludeva con una **specifico momento di sintesi** che contenesse, da un lato, la chiara **indicazione del fatto controverso** in relazione al quale la motivazione si assumeva insufficiente e, dall'altro, la **sintesi delle ragioni per le quali il vizio denunciato si ritenesse sussistente** con riferimento alla concreta motivazione posta a fondamento della sentenza impugnata.

DICHIARAZIONI

La detrazione per le spese relative all'asilo nido

di **Leonardo Pietrobon**

L'articolo 15 D.P.R. n. 917/1986 prevede una **detrazione relativa alle spese sostenute dai genitori per il pagamento di rette relative alla frequenza di asili nido** per un importo complessivamente non superiore a **632,00 euro annui per ogni figlio**.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in merito a tale detrazione con la **circolare 13.2.2006 n. 6**, secondo la quale è possibile fruire del beneficio fiscale in **relazione alle somme versate a qualsiasi asilo nido, sia pubblico che privato**.

Inoltre, l'Ufficio, con la circolare **9.5.2013 n. 13**, ha chiarito che le spese sostenute per la frequenza da parte dei figli alle cosiddette **"sezioni primavera" rientrano** tra le spese detraibili dall'IRPEF in base all'articolo 1, comma 335, della legge n. 266 del 2005, atteso che **le suddette strutture assolvono la medesima funzione** degli asili nido.

Ai fini del modello Unico 2016, la detrazione spetta per le spese sostenute nel 2015 a prescindere dall'anno "scolastico" cui si riferiscono (va applicato il **principio di cassa**).

| Anno "scolastico" | Anno di sostenimento della spesa | Detraibilità |
|-------------------------------------|----------------------------------|--------------|
| settembre 2014 – giugno/luglio 2015 | rette pagate nel 2014 | NO |
| | rette pagate nel 2015 | SI |
| settembre 2015 – giugno/luglio 2016 | rette pagate nel 2015 | SI |
| | rette pagate nel 2016 | NO |

La circolare n. 6/E/2006, in merito alle spese sostenute, ha inoltre specificato che **la documentazione dell'avvenuto pagamento può essere costituita da fattura, bollettino bancario o postale, ricevuta o quietanza di pagamento**. La documentazione può essere **intestata sia al bambino/a** che frequenta l'asilo, **sia ad uno o entrambi i genitori**.

Dal punto di vista pratico, quindi, la **detrazione va divisa tra i genitori sulla base dell'onere da ciascuno sostenuto**. Qualora il documento di spesa sia intestato al bimbo, o ad uno solo dei coniugi, è comunque possibile specificare, tramite annotazione sullo stesso, le percentuali di spesa imputabili a ciascuno degli aventi diritto.

Dalla lettura della norma si ricava che **la detrazione spetta esclusivamente ai genitori**. **Non spetta** pertanto **se** chi ha sostenuto la spesa **non è un genitore** (ad esempio il nonno).

Per le somme versate dal contribuente per i servizi a domicilio di cura ed educazione

all'infanzia resi dalle **c.d. "Tagesmutter"**, che operano nell'ambito di **cooperative sociali convenzionate con il Comune, spetta la detrazione** del 19%, ex articolo 15 TUIR, prevista per le spese di frequenza agli asili nido pubblici o privati, per un importo non superiore a 632 euro per figlio, a condizione che *"il servizio fornito dagli assistenti domiciliari all'infanzia abbia le caratteristiche di una prestazione erogata presso un asilo nido privato"*. Quest'ultimo è caratterizzato dalla presenza di una **struttura organizzativa idonea a garantire l'educazione e l'assistenza della prima infanzia con continuità** e per un periodo di tempo almeno pari a quello delle strutture pubbliche.

Si rammenta che è definita asilo nido (pubblico o privato) la struttura diretta a garantire la formazione e la socializzazione di bambini di **età compresa tra 3 mesi e 3 anni**.

In generale, quindi, ai fini della detrazione delle spese per il servizio di *Tagesmutter* va verificata in concreto l'affinità dei presupposti e delle finalità del servizio di assistenza domiciliare all'infanzia a quelle degli asili nido e la conformità dello svolgimento dell'attività in relazione alle modalità gestionali e alle caratteristiche strutturali. La detrazione è così ammessa relativamente alle spese sostenute per tale servizio fornito nella Provincia di **Bolzano** ai sensi della LP n. 8/1996.

Rimane ferma negli altri casi la **necessità di verificare in concreto** l'affinità dei **presupposti e delle finalità del servizio di assistenza domiciliare** all'infanzia a quelle degli asili nido.

Da quanto sopra **si può concludere che la detrazione del 19%** delle spese sostenute per la frequenza dell'asilo nido **da parte dei figli**:

- spetta **se le spese sono documentate**;
- è riconosciuta esclusivamente **ai genitori dei figli che frequentano l'asilo nido**;
- è ammessa per un **importo massimo di spesa di 632 euro per ogni figlio fiscalmente a carico**.

Con riferimento al punto 3, si fa presente che la condizione di soggetto – figlio – fiscalmente a carico **rappresenta una novità apparsa nelle istruzioni del modello 730/2016**, condizione che **prima non era assolutamente presente**.

IVA

Irrilevanza Iva delle cessioni gratuite di aree ai Comuni

di **Sandro Cerato**

Risultano escluse dall'ambito di applicazione dell'Iva le **cessioni di aree o di opere di urbanizzazione realizzate a titolo gratuito dalle imprese titolari delle concessioni di edificare nei confronti dei Comuni**.

Sia nella normativa interna che nella normativa comunitaria, il punto fondamentale per individuare il regime da adottare per la **cessione di terreni** è legato principalmente alla **natura del terreno che può essere edificabile o meno**. Il D.L. 4 luglio 2006, n. 223, con l'articolo 36, secondo comma, convertito con modificazioni nella L. 4 agosto 2006, n. 248, ha previsto che: *"Un'area è da considerare **fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo**".* Il legislatore tributario ha quindi preferito introdurre una nozione sostanzialistica di area fabbricabile che **risente dei riflessi economici degli strumenti urbanistici**, piuttosto che una nozione legale secondo cui un'area sarebbe edificabile se è tale anche per il diritto urbanistico. Sul tema, l'Amministrazione finanziaria si è pronunciata con la risoluzione n. 460/E/2008: *"Un'area si considera **utilizzabile per scopi edificatori ancor prima che l'iter di approvazione del piano regolatore si sia concluso con l'approvazione dello stesso da parte della Regione**. Ciò non toglie tuttavia che, una volta intervenuta l'approvazione da parte della Regione, la qualificazione dell'area sarà quella risultante dallo strumento urbanistico generale così come approvato dalla Regione"*.

Ai fini Iva, l'articolo 51 della L. 21 novembre 2000, n. 342, afferma che *"**non è da intendere rilevante ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, neppure agli effetti delle limitazioni del diritto alla detrazione, la cessione nei confronti dei comuni di aree o di opere di urbanizzazione, a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione**".*

Il disposto normativo, pertanto, **esclude dall'ambito di applicazione Iva le cessioni realizzate a titolo gratuito dalle imprese titolari delle concessioni di edificare nei confronti dei Comuni**, a condizione che dette cessioni:

- abbiano ad **oggetto aree ed opere di urbanizzazione**;
- siano **effettuate a scomputo di contributi di urbanizzazione o in esecuzione di convenzioni di lottizzazione**.

Di conseguenza, in virtù del **principio di alternatività Iva/registro**, l'operazione scontrerà l'**imposta di registro proporzionale nella misura del 9 per cento**.

BACHECA

Il processo penale tributario: principi generali e svolgimento

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

[La giornata formativa](#) prevede la trattazione degli aspetti salienti del processo penale tributario. Verrà, inoltre, analizzato il rapporto tra processo tributario e processo penale, anche alla luce dei principi di derivazione comunitaria. È bene precisare che l'incontro fa parte di un corposo percorso specialistico composto da sei giornate complessive e finalizzato a fornire ai professionisti e ai responsabili fiscali di azienda un aggiornamento completo e sistematico in relazione alle norme penal-tributarie nazionali, contenute nel D.Lgs. 74/2000 che di recente ha subito un rilevante intervento di riforma ad opera del D.Lgs. 158/2015.

PROGRAMMA

- La competenza per territorio
- Il principio di specialità
- La *notitia criminis*, l'obbligo di comunicazione di violazioni tributarie e l'esercizio dell'azione penale
- Le parti del processo penale: l'individuazione dell'autore del reato, la difesa del contribuente e la costituzione di parte civile dell'Amministrazione Finanziaria
- Cooperative compliance e profili di responsabilità penale del *Tax director*

SEDI E DATE

Verona – DB Hotel – 26/05/2016

CORPO DOCENTE

Luigi Ferrajoli – Avvocato – Dottore Commercialista