

**Edizione di martedì 2 maggio 2017**

## **ENTI NON COMMERCIALI**

**Contributo di revisione biennio 2017/2018 per le società cooperative**

di **Sara Agostini**

## **CONTROLLO**

**Revisori e amministratori: esporre il nuovo bilancio in assemblea**

di **Luca Dal Prato**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

**Detrazioni per interventi edilizi: ultimi chiarimenti delle Entrate**

di **Luca Mambrin**

## **PENALE TRIBUTARIO**

**Occultamento scritture contabili: momento di consumazione del reato**

di **Luigi Ferrajoli**

## **ADEMPIMENTI**

**Modello Iva 2017: tardiva presentazione entro il 29 maggio**

di **Dottryna**

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***Contributo di revisione biennio 2017/2018 per le società cooperative***

di Sara Agostini

Con il [D.M. 3 marzo 2017](#) (G.U. n. 85 del 11 aprile 2017) è stato determinato il **contributo** per le spese relative all'**attività di vigilanza** dovuto dalle società cooperative, dalle banche di credito cooperativo e dalle società di mutuo soccorso per il **biennio 2017/2018**.

Il contributo di revisione deve essere versato da **tutte le società cooperative**, compresi gli enti in scioglimento volontario; ne sono **escluse** le cooperative soggette a **liquidazione coatta amministrativa**, scioglimento per atto d'autorità, fallimento e gestione commissariale.

La **data di scadenza per il pagamento è il 10 luglio 2017** ovvero novanta giorni dalla pubblicazione del decreto in Gazzetta Ufficiale.

Il contributo è corrisposto sulla base dei seguenti parametri:

#### **CONTRIBUTO DI REVISIONE DOVUTO DALLE COOPERATIVE PER LE REVISIONI BIENNALI (2017/2018)**

<b>Soci</b>	fino a 100	da 101 a 500	superiore a 500
<b>Capitale sociale sottoscritto</b>	fino a € 5.160,00	da € 5.160,00 a 40.000,00	superiore a € 40.000,00
<b>Fatturato</b>	fino a € 75.000,00		

Seminario di specializzazione

## LA DISCIPLINA CIVILISTICA E FISCALE DELLE COOPERATIVE

Scopri le sedi in programmazione >

## CONTROLLO

### **Revisori e amministratori: esporre il nuovo bilancio in assemblea**

di Luca Dal Prato

In periodo di approvazione bilanci può capitare che sindaci e revisori, come gli stessi amministratori, siano interpellati dai soci per rispondere a quesiti in merito alle **novità del D.L. 139/2015** presenti nel **bilancio chiuso al 31/12/2016**. Pensiamo semplicemente a dati che – se prima erano di immediata lettura anche come **gestione straordinaria** del conto economico, **azioni proprie** e **conti d'ordine** (*rectius* rischi) – in questo momento di transizione sono probabilmente meno intuitivi. In un'ottica di informativa di bilancio basata su **trasparenza e correttezza**, le figure di cui sopra saranno quindi chiamate a condividere le principali “variazioni estetiche” di bilancio, soprattutto in termini di materialità. Riportiamo a tal proposito un semplificato elenco delle **principali novità** che, soprattutto laddove presenti, riteniamo utili condividere prima dell'approvazione del bilancio.

Cosa viene **inserito** Riserva di patrimonio netto per la copertura dei flussi finanziari – voci relative a rapporti con società sorelle – voci per i derivati

<b>CRITERI DI VALUTAZIONE</b>	<b>Avviamento</b>	Ammortizzato in base alla <b>vita utile</b> , per un massimo pari a 10 anni. È concessa una deroga per i saldi del bilancio 2015. Divieto di ripristino delle svalutazioni
	<b>Costi di sviluppo</b>	Ammortizzabili secondo la loro vita utile
	<b>Spese di pubblicità e di ricerca</b>	Non più capitalizzabili
	<b>Valutazione dei derivati</b>	Specifici commi nell' <a href="#">articolo 2426 cod. civ.</a> (nn. 2 e 4): il <i>fair value</i> è il criterio di base per la misurazione degli strumenti finanziari derivati. La <b>variazione di fair value</b> è imputata al conto economico. Se invece il derivato copre il rischio di variazione dei flussi finanziari attesi o di un'operazione programmata, la variazione è imputata a una riserva di patrimonio netto “rigirata” a conto economico nella misura e nei tempi corrispondenti al verificarsi dei flussi di cassa dello strumento coperto. Gli elementi oggetto di copertura dei rischi sulle variazioni dei tassi di interesse, tassi di cambio, rischio prezzi e rischio di credito sono valutati simmetricamente allo strumento derivato di copertura
	<b>Titoli di debito immobilizzati, crediti e debiti</b>	Nei casi specificati, sono rappresentati con il modello del <b>costo ammortizzato</b> (non più in base al costo storico, valore di realizzazione o al valore nominale). Introduzione, per alcuni debiti e crediti, del criterio di <b>attualizzazione</b> . Eventuali

	<b>Partecipazioni</b>	deroghe per i saldi del bilancio 2015
	<b>Attrezzature</b>	Valutate con il metodo del patrimonio netto
	<b>industriali,</b>	Abrogato il criterio di <b>valutazione costante</b> (ex <a href="#">articolo 2426 n. 12</a> ) per le attrezzature industriali e commerciali
	<b>commerciali e</b>	costantemente rinnovate e per le rimanenze
	<b>rimanenze</b>	
<b>Nuovi contenuti della nota integrativa</b>	Impegni, garanzie e passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale	
	Rapporti economici con amministratori e sindaci	
	Strumenti finanziari	
	Natura e importo costi e ricavi eccezionali	
	Eventi successivi	
<b>Conto economico</b>	C) Proventi e oneri finanziari	Integrata con l'indicazione dei proventi/oneri derivanti da imprese sottoposte al <b>controllo</b> delle controllanti
	D) Rettifiche di valore di attività finanziarie	Rinominata in " <i>D) Rettifiche di valore di attività e passività finanziarie</i> ". Comprende le voci riservate a svalutazione/rivalutazione <b>strumenti derivati</b>
	Voci E) 20), E) 21) Proventi e oneri straordinari	Abrogate
<b>Classificazione di voci particolari</b>	Sopravvenienze attive e passive	A5), B14)
	Plusvalenze e minusvalenze derivanti da operazioni sociali	Voci A5), con separata indicazione dei contributi in <b>straordinarie</b> , alienazione di conto esercizio e B14)
	immobili civili e beni non strumentali	
	Plusvalenze e minusvalenze derivanti dalla cessione (compresa la permuta) di parte significativa delle <b>partecipazioni</b> detenute o di titoli a reddito fisso immobilizzati	C15), C16b), C16d), C17)
	Ristrutturazioni del debito	C16d)



## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Detrazioni per interventi edilizi: ultimi chiarimenti delle Entrate***

di Luca Mambrin

Nella recente [circolare 8/E/2017](#) l'Agenzia delle Entrate ha fornito numerosi e interessanti **chiarimenti interpretativi** relativi a quesiti posti in occasione di eventi in videoconferenza organizzati dalla stampa specializzata.

In particolare in tema di **detrazioni per l'edilizia**, il **risparmio energetico** e il **bonus arredi** sono state affrontate alcune questioni comuni, quali la possibilità di beneficiare delle relative detrazioni:

- anche in presenza di un **bonifico che non permetta la corretta applicazione della ritenuta** prevista dal D.L. 78/2010;
- per i **conviventi di fatto** per le spese sostenute su un immobile del quale non si dispone di un titolo di possesso qualificato.

#### **Bonifico utilizzato per il pagamento degli interventi di ristrutturazione edilizia e di risparmio energetico**

Nella [circolare 43/E/2016](#) l'Agenzia delle Entrate, **superando** l'interpretazione fornita in precedenti documenti di prassi ([risoluzione 55/E/2012](#)) ha chiarito che le detrazioni per lavori di ristrutturazione o di riqualificazione spettano anche nell'ipotesi in cui il **bonifico bancario** utilizzato per effettuare il pagamento dei lavori sia stato compilato in modo tale da **non consentire** alle banche e a Poste italiane di adempiere correttamente all'obbligo di **applicazione della ritenuta** prevista dall'[articolo 25 del D.L. 78/2010](#). In tal caso è necessario che il **beneficiario** dell'accredito attesti con una dichiarazione sostitutiva di atto notorio di:

- aver **ricevuto le somme**;
- averle **incluse nella contabilità dell'impresa** ai fini della loro concorrenza alla corretta determinazione del suo reddito.

Tale **documentazione** deve essere esibita dal contribuente che intende avvalersi della detrazione al professionista abilitato o al CAF in sede di predisposizione della dichiarazione dei redditi o, su richiesta, agli uffici dell'Amministrazione finanziaria.

Nella [circolare AdE 8/E/2017](#) viene prima di tutto chiarito che il pagamento delle spese relative a interventi di ristrutturazione edilizia e di riqualificazione energetica di edifici deve essere assoggettato come **regola generale all'applicazione della ritenuta** di cui all'[articolo 25 del D.L. 78/2010](#). In secondo luogo viene ribadito che nei casi di **non completa compilazione**

**del bonifico**, tali da pregiudicare il rispetto dell'obbligo di operare la ritenuta, la spettanza del beneficio fiscale resta ferma laddove avvenga la **ripetizione del pagamento con bonifico corretto**, come peraltro indicato nella già citata [risoluzione 55/E/2012](#).

Solo nel caso in cui **non fosse possibile la ripetizione del pagamento**, e il mancato assoggettamento a ritenuta dei compensi corrisposti sia dovuto a situazioni "*peculiari*" (quali l'errata compilazione del bonifico), la circolare chiarisce che è possibile comunque **fruire del beneficio fiscale** qualora risulti soddisfatta la "*finalità delle relative norme agevolative tese alla corretta tassazione del reddito nei casi di esecuzione di opere di ristrutturazione edilizia e riqualificazione energetica*".

Pertanto le modalità di fruizione dell'agevolazione prevedono:

- in **via ordinaria** l'effettuazione del pagamento mediante **bonifico specifico** (cosiddetto bonifico "parlante");
- in via subordinata e solo nei casi in cui vi sia stata, per errore, una **anomalia nella compilazione del bonifico**, è possibile non decadere dal beneficio fiscale solo a condizione che l'impresa attesti con una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio** che i corrispettivi accreditati in suo favore sono stati inclusi nella contabilità ai fini della loro concorrenza alla corretta determinazione del reddito d'impresa.

### **Conviventi di fatto**

Con la [risoluzione 64/E/2016](#) l'Agenzia delle Entrate, in applicazione della L. 76/2016 che ha esteso alcuni diritti spettanti ai coniugi anche ai conviventi di fatto, **ha riconosciuto** anche al componente di una "convivenza di fatto", **non possessore e non detentore dell'immobile sul quale vengono effettuati i lavori**, la possibilità di beneficiare delle detrazioni per il recupero del patrimonio edilizio (e delle detrazioni sul risparmio energetico e per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici) per le spese sostenute sull'immobile di proprietà del convivente, **alla stregua** di quanto previsto per i **familiari conviventi**.

Nella [circolare 8/E/2017](#) viene precisato **l'ambito temporale di tale riconoscimento**: secondo l'Agenzia, infatti, nella citata [risoluzione 64/E/2016](#) viene preso atto di una **mutata condizione giuridica** intervenuta nell'ordinamento dal 2016, con l'emanazione della L. 76/2016, ma, nonostante tale Legge sia entrata in vigore il **5 giugno 2016**, per effetto del principio della **unitarietà del periodo d'imposta**, l'orientamento espresso con la [risoluzione 64/E/2016](#) può trovare applicazione **per le spese sostenute a partire dal 1 gennaio 2016**.

Pertanto il convivente di una coppia di fatto non possessore o detentore dell'immobile sul quale vengono effettuati i lavori potrà beneficiare delle detrazioni in esame **sulle spese effettivamente sostenute dal 1 gennaio 2016**, per le spese sostenute precedentemente, invece la detrazione non sarà applicabile.

Convegno di aggiornamento

**UNICO 2017: UNICO PERSONE FISICHE E SOCIETÀ DI CAPITALI**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)



## PENALE TRIBUTARIO

---

### ***Occultamento scritture contabili: momento di consumazione del reato***

di **Luigi Ferrajoli**

Con la [sentenza n. 41148](#) depositata in data 3 ottobre 2016, la Corte di Cassazione si è pronunciata nuovamente in relazione alla fattispecie penale di **occultamento delle scritture contabili**, reato previsto e punito dall'[articolo 10 del D.Lgs. 74/2000](#). Più in particolare, ai fini del presente intervento si ritiene interessante focalizzare l'attenzione sul **momento di consumazione** del reato *de quo*.

Con specifico riferimento a tale ipotesi, nel caso in esame, l'imputato aveva proposto ricorso avanti la Suprema Corte censurando la motivazione resa dalla Corte di appello, secondo cui tale reato (a differenza di quanto sostenuto dal Tribunale di prime cure) si sarebbe **consumato** nel momento dell'**accesso** da parte degli operanti della Guardia di Finanza. La Corte, in pratica, avrebbe da un lato **modificato** la data di commissione del reato e, dall'altra, **riqualificato** lo stesso da **distruzione** della contabilità a **occultamento** della medesima. Da ciò sarebbe conseguita una **diversa decorrenza del termine prescrizionale**.

Il Giudice di legittimità ha ritenuto **inammissibile il ricorso**, spiegando innanzitutto che la questione di fatto prospettata dall'imputato, risolvendosi in una **valutazione dell'elemento oggettivo** del delitto contestato, non era soggetta a sindacato di ammissibilità.

La Corte di Cassazione ha in ogni caso illustrato che il reato di cui al richiamato [articolo 10](#) 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. Entrambe tali condotte, si rende atto, sono state contestate nei confronti dell'imputato.

Ciò che qui preme evidenziare, in ogni caso, è l'individuazione del **momento consumativo** dell'illecito.

Secondo la Corte, *"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 (Sez. 3, n. 13716 del 07/03/2006, Rv. 234239)"*.

Dunque, la Cassazione fornisce una chiara risposta in riferimento alle differenti condotte integrative del reato. Tale indicazione è assolutamente logica e riconnette proprio alla **specificità** dei comportamenti una diversa conseguenza in termine di *tempus commissi delicti* e **prescrizione**.

Interessante appare altresì il ragionamento della Corte in ordine alla **diversa qualificazione giuridica** del delitto e al divieto di *reformatio in pejus* in caso di impugnazione proposta dall'imputato.

Sotto tale profilo, il Giudice di legittimità ha evidenziato che:

- la Corte di appello ha il potere-dovere di **qualificare** correttamente il fatto, anche qualora ciò si risolva in una definizione **più grave** di quella ritenuta dal Giudice di primo grado;
- il Giudice dell'appello deve solo pronunciare sul fatto sottoposto al suo vaglio;
- il **divieto di reformatio in pejus** attiene solo alla **pena**, sotto il profilo della specie e quantità;
- non sussiste alcuna violazione dell'[articolo 521 c.p.p.](#), "*qualora la nuova definizione del reato fosse nota o comunque prevedibile per l'imputato e non determini in concreto una lesione dei diritti della difesa derivante dai profili di novità che da quel mutamento scaturiscono*".

Naturalmente, nel caso in questione la diversa qualificazione giuridica del fatto è risultata per l'imputato **pregiudizievole** in quanto ha determinato una **modificazione in senso sfavorevole** della considerazione del **termine prescrizione**.

Anche sotto questo aspetto, la Corte di Cassazione non ha tuttavia mancato di prendere precisa posizione.

Per la Suprema Corte, infatti, "*non rientra nell'ambito della disciplina di cui all'articolo 597 c.p.p., comma 3, la previsione della possibile diversità del termine di prescrizione del reato, conseguente alla diversa (e più grave) qualificazione giuridica del fatto contestato operata nella sentenza di appello rispetto a quella data dal giudice di primo grado, in quanto il divieto di reformatio in pejus riguarda il solo trattamento sanzionatorio, in senso stretto, stabilito in concreto dal giudice* (Sez. 2, n. 26729 del 05/03/2013, Rv. 256649; Sez. 6, n. 32710 del 16/07/2014, Rv. 260663)".

Master di specializzazione

**TEMI E QUESTIONI DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO**

**CON LUIGI FERRAJOLI**

Scopri le sedi in programmazione >

## ADEMPIMENTI

---

### **Modello Iva 2017: tardiva presentazione entro il 29 maggio**

di Dottryna



In caso di omissioni o violazioni relative ai modelli dichiarativi, le conseguenze in termini di sanzioni cambiano in funzione del tipo di errore e della tempestività della regolarizzazione.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia con riferimento al modello Iva 2017, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione *"Adempimenti"*, la relativa *Scheda di studio*.

Il presente contributo tratta nel dettaglio il trattamento sanzionatorio applicabile alla dichiarazione *"tardiva"* e *"integrativa"* presentata nei 90 giorni.

Il termine di presentazione della dichiarazione Iva 2017 relativa all'anno d'imposta 2016 è scaduto lo **scorso 28 febbraio**, con proroga per *"motivi tecnici"* al **3 marzo**. Superato detto termine il contribuente è soggetto alle **disposizioni sanzionatorie** di cui all'[articolo 5 del D.Lgs. 471/1997](#).

In particolare, è **considerata valida** (ossia non *"omessa"*) la dichiarazione annuale Iva presentata **entro 90 giorni** dalla scadenza del termine e cioè entro il **29/05/2017**. In tal caso, è applicabile la **sanzione "fissa" da 250 a 2.000 euro** prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione in assenza di debito d'imposta, a meno che il contribuente, contestualmente alla **"tardiva"** presentazione del modello Iva 2017 (entro 90 giorni), provveda a sanare la violazione ricorrendo all'istituto del **ravvedimento operoso**.

In sede di ravvedimento, la sanzione "fissa" per la tardività (pari a 250,00 euro) può essere **ridotta a 1/10** (e, quindi a 25,00 euro) ai sensi dell'[articolo 13, comma 1, lettera c\) del D.Lgs. 472/1997](#).

Nel caso dalla dichiarazione risultino **imposte non versate**, a queste verranno applicate le **sanzioni** ordinariamente previste per l'**omesso versamento**.

Per la **"tardiva"** dichiarazione, quindi, in sede di ravvedimento operoso, trovano applicazione le seguenti disposizioni sanzionatorie.

**IMPOSTE**

**Non dovute**

**SANZIONI APPLICABILI**

si applica la **sanzione ridotta pari a 25,00 euro** per tardiva presentazione

