

Edizione di mercoledì 28 marzo 2018

REDDITO IMPRESA E IRAP

“Finanziarizzazione” dei costi di transazione per tutti

di **Fabio Landuzzi**

PROFESSIONISTI

Rimborsi spese delle trasferte del professionista

di **Alessandro Bonuzzi**

ADEMPIMENTI

Certificazione Unica: niente ravvedimento per i sostituti distratti

di **Raffaele Pellino**

PENALE TRIBUTARIO

Reati tributari: patteggiamento senza tempus commissi delicti

di **Angelo Ginex**

ADEMPIMENTI

Invio dello spesometro entro il 6 aprile

di **EVOLUTION**

REDDITO IMPRESA E IRAP

“Finanziarizzazione” dei costi di transazione per tutti

di **Fabio Landuzzi**

Il principale effetto dell'applicazione del **criterio del costo ammortizzato**, in assenza di attualizzazione – ovvero, laddove non è richiesto tenere conto del **“fattore temporale”** in quanto non vi è una significativa differenza fra il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali dell'operazione ed il tasso di interesse di mercato – è quello di determinare la c.d. **“finanziarizzazione” dei costi di transazione**.

In altri termini, quei costi che, in assenza del criterio del costo ammortizzato, e quindi sino al bilancio 2015, venivano sostenuti e iscritti fra **gli oneri pluriennali** per poi essere imputati a conto economico negli esercizi successivi come **ammortamenti** lungo la durata del mutuo, ora, secondo il criterio del costo ammortizzato, devono essere **“trasformati” in oneri finanziari**. Questo processo di “finanziarizzazione” si ottiene mediante la determinazione del **tasso effettivo di interesse** dell'operazione che, appunto, altro non è se non quel tasso che si calcola tenendo conto del peso assunto dai costi di transazione sull'**onere finanziario effettivo dell'operazione**.

Pertanto, il calcolo del tasso effettivo di interesse è semplicemente l'operazione matematica necessaria per consentire la **trasformazione dei costi di transazione in oneri finanziari**, e per fare in modo che, in ultima analisi, anziché essere imputati a conto economico come ammortamenti, tali costi di transazione siano imputati nel corso della durata del mutuo proprio come **maggiori oneri finanziari**.

Se questo è il risultato a cui giungono i soggetti **Oic Adopter** che redigono il **bilancio in forma ordinaria**, vi è da domandarsi se da questo effetto di finanziarizzazione dei costi di transazione possano invece ritenersi esclusi coloro che redigono il **bilancio in forma abbreviata** ([articolo 2435-bis cod. civ.](#)) oppure le **microimprese** ([articolo 2435-ter cod. civ.](#)); per tali soggetti, infatti, è consentito **derogare alla applicazione del criterio del costo ammortizzato** e quindi rilevare i debiti al **valore nominale**.

Ebbene, occorre avere riguardo a quanto a tale scopo prescrive il **principio contabile Oic 19**, e precisamente:

- al **57**, in riferimento proprio a tali soggetti e con riguardo alla **rilevazione originaria**, si afferma che i *“costi di transazione (...) sono rilevati tra i **risconti attivi** nella classe D dell'attivo dello stato patrimoniale”*;
- al **70**, con riguardo alle **valutazioni successive**, si afferma che *“i costi di transazione iniziali rilevati tra i risconti attivi sono **addebitati a conto economico** lungo la durata del*

*prestito a quote costanti ad **integrazione degli interessi passivi nominali***".

Dalle richiamate prescrizioni si evince quindi che **anche per i soggetti "abbreviati" e per le "microimprese"** che decidono di non rappresentare in bilancio i debiti secondo il criterio del costo ammortizzato:

- **non è più consentito capitalizzare i costi di transazione fra gli oneri pluriennali** e quindi imputarli a conto economico mediante quote di ammortamento;
- **occorre utilizzare la tecnica del risconto**, ai fini della loro imputazione per competenza temporale lungo la durata del prestito;
- la loro **imputazione al conto economico** va ad alimentare la voce del **costo per interessi**, determinando così in ultima analisi l'effetto della loro **"finanziarizzazione"**.

E' evidente che il risultato a cui perviene questa rappresentazione contabile, che determina in sostanza una sorta di parziale allargamento del criterio del costo ammortizzato, ha **effetti sul piano fiscale** con riguardo:

- all'assoggettamento di tali oneri all'[articolo 96 del Tuir](#), ai fini della loro deduzione Ires;
- alla **non deducibilità ai fini Irap** in conseguenza della loro classificazione fra gli oneri finanziari.

Probabilmente, potrebbero rimanere esclusi da tali effetti solo quei costi di transazione che, in forza del **"postulato della rilevanza"**, potrebbero non essere riscontati lungo la durata del prestito.



PROFESSIONISTI

Rimborsi spese delle trasferte del professionista

di **Alessandro Bonuzzi**

I **rimborsi delle spese di trasferta** – vitto e alloggio – **relative all'esecuzione dell'incarico del professionista** vanno trattati, sotto il profilo fiscale e contributivo, in modo diverso a seconda che si tratti:

1. di spese **sostenute dal professionista** oppure
2. di spese **sostenute direttamente dal cliente** (cd. **spese prepagate**).

Queste fattispecie non devono essere confuse con l'ipotesi delle spese che si considerano **sostenute dal professionista in nome e per conto del cliente**.

Spese di trasferta sostenute dal professionista

Le spese di vitto e alloggio **sostenute dal professionista** per lo svolgimento della propria prestazione professionale:

- se **riaddebitate analiticamente al cliente**, sono, per il professionista stesso, **integralmente imponibili**, concorrendo alla formazione del **compenso**, e **integralmente deducibili**. Ciò a seguito delle modifiche recate dalla **81/2017** all'[articolo 54, comma 5, Tuir](#) in vigore già dal **2017**;
- se **riaddebitate forfettariamente al cliente**, sono, per il professionista stesso, integralmente imponibili, concorrendo alla formazione del **compenso**, ma deducibili nel limite del 75% e comunque per un importo non superiore al 2% dell'ammontare dei compensi percepiti nell'anno.

Si noti che in entrambi i casi i **documenti di spesa sono intestati al professionista** poiché è colui che sostiene la spesa.

Essendo **parte integrante del compenso** i rimborsi:

- sono soggetti alla **ritenuta d'acconto**;
- concorrono alla formazione dell'**imponibile Iva**;
- sono soggetti alla **rivalsa previdenziale**.

Spese di trasferta sostenute direttamente dal committente

Le spese di vitto e alloggio **sostenute direttamente dal cliente** per lo svolgimento dell'incarico

professionale **non costituiscono compenso** per il professionista e, di conseguenza, questi **non dovrà riportarle in fattura**. Ciò in virtù del fatto che *“Tutte le spese relative all’esecuzione di un incarico conferito e sostenute direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista”* ([articolo 54, comma 5, Tuir](#), così come modificato, da ultimo, dalla **L. 81/2017** in vigore già dal 1° gennaio 2017).

Elemento caratterizzante è che il **documento di spesa è intestato al cliente**.

Spese sostenute in nome e per conto del cliente

Nell’ambito dello svolgimento dell’attività professionale costituiscono **tipiche** spese pagate dal professionista **in nome e per conto del cliente** quelle sostenute al fine di assolvere imposte e tasse, quali:

- **imposta di registro, ipotecaria, catastale;**
- **imposta di bollo;**
- **contributo unificato;**
- **diritti e bolli dovuti alla Camera di Commercio per pratiche varie.**

Tali spese, per il fatto di essere sostenute *in nome e per conto*, sono **fiscalmente irrilevanti per il professionista**. Ciò significa che il riaddebito al cliente:

- **non forma compenso e quindi non sconta la ritenuta d’acconto;**
- **non concorre alla formazione della base imponibile per il calcolo della rivalsa previdenziale;**
- **non concorre alla formazione della base imponibile Iva.**

Tabella di sintesi

	TRATTAMENTO DEL RIADDEBITO DEL PROFESSIONISTA		
	SPESE VITTO E ALLOGGIO	SPESE ANTICIPATE	
	SOSTENUTE DAL PROFESSIONISTA	SOSTENUTE DAL COMMITTENTE	IN NOME E PER CONTO
RITENUTA 20%	Sì	NO	NO
CONTRIBUTO INTEGRATIVO	Sì	NO	NO
IVA	Sì	NO	NO

Special Event

L'IMPOSTAZIONE DELL'ATTIVITÀ DEL REVISORE LEGALE ATTRAVERSO L'ANALISI DI UN CASO OPERATIVO

Scopri le sedi in programmazione >

ADEMPIMENTI

Certificazione Unica: niente ravvedimento per i sostituti distratti

di **Raffaele Pellino**

Anche quest'anno sanzioni "salate" per chi dimentica di inviare una **Certificazione Unica**. Resta ferma, infatti, la posizione dell'Agenzia delle Entrate sulla impossibilità di ricorrere al ravvedimento operoso per sanare l'omesso/tardivo invio della certificazione.

Posizione, questa, che si ritiene quanto meno discutibile visto che la stessa **non risulta legata ad una norma di legge** ma ad un problema di **tempistiche**: la [circolare 6/E/2015](#), infatti, fa presente che le tempistiche previste per l'invio delle certificazioni uniche ed il loro utilizzo per l'elaborazione della dichiarazione precompilata, *"non sono compatibili con i tempi normativamente previsti per il ravvedimento"*.

Al di là delle indicazioni delle Entrate – tenuto conto che **tutte le violazioni tributarie sono ravvedibili** nei termini e nei modi di cui all'[articolo 13 del Dlgs. 472/1997](#) – una soluzione "estrema" potrebbe essere quella di procedere comunque al **ravvedimento operoso** ponendo, poi, la questione davanti al giudice tributario in seguito alla contestazione degli uffici. Si tratta, comunque, di una soluzione non raccomandabile o, quanto meno, da valutare con particolare attenzione.

Ciò premesso, non resta che provvedere quanto prima all'invio della certificazione.

L'[articolo 4 D.P.R. 322/1998](#), infatti – al **comma 6-quinquies** – dispone che, per ogni certificazione omessa, tardiva o errata si applica la **sanzione di 100 euro** (in deroga a quanto previsto dall'[articolo 12 D.lgs. 472/1997](#), in tema di "cumulo giuridico"), con un **massimo di 50.000 euro** per sostituto d'imposta.

Tuttavia, se la certificazione **è correttamente trasmessa entro 60 giorni** dal termine di presentazione, **la sanzione è ridotta a un terzo** (e, quindi, diventerebbe pari 33,33 euro per ogni certificazione), con un **massimo di euro 20.000**. Dette sanzioni dovrebbero trovare applicazione per tutte le certificazioni da trasmettere telematicamente alle Entrate, anche se riguardanti elementi reddituali irrilevanti ai fini della dichiarazione precompilata (come, ad esempio, i redditi di lavoro autonomo o le provvigioni).

Va qui precisato che – per effetto della **Legge di Bilancio 2018** ([articolo 1, comma 933 della L. 205/2017](#)) – è stata normativamente prevista la possibilità di inviare telematicamente le certificazioni uniche contenenti esclusivamente **redditi esenti o non dichiarabili mediante la dichiarazione precompilata**, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta (modello 770, **entro il 31 ottobre**).

Pertanto, sarà possibile differire al **31 ottobre** l'invio delle certificazioni uniche riguardanti, ad esempio:

- i **redditi di lavoro autonomo** derivanti dall'esercizio abituale di arti o professioni;
- i compensi erogati a **contribuenti forfetari** o a **minimi**, ancorché non assoggettati a ritenuta;
- le **provvigioni**;
- i corrispettivi erogati dal **condominio** per prestazioni relative a contratti di appalto;
- i **redditi esenti**.

Un altro momento da tener bene a mente è quello concernente la **consegna della certificazione** al contribuente-sostituito.

Si rammenta, infatti, che il **sostituto d'imposta** deve consegnare la **Certificazione Unica 2018** in duplice copia al contribuente-sostituito (dipendente, pensionato, percettore di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente nonché percettore di redditi di lavoro autonomo, provvigioni e redditi diversi), entro il prossimo **31 marzo**, ovvero **entro 12 giorni dalla richiesta del dipendente in caso di cessazione del rapporto di lavoro**. È facoltà del sostituto d'imposta trasmettere la **certificazione in formato elettronico**. Tale modalità di consegna – precisano le istruzioni al modello – potrà essere utilizzata solo nei confronti di quanti siano dotati degli strumenti necessari per ricevere e stampare tale certificazione rilasciata per via elettronica, mentre, deve essere esclusa, a titolo di esempio, nelle ipotesi in cui il sostituto sia tenuto a rilasciare agli eredi la certificazione relativa al soggetto deceduto ovvero quando il dipendente abbia cessato il rapporto di lavoro.

Resta fermo, in capo al sostituto d'imposta, l'onere di accertarsi che ciascun soggetto si trovi nelle condizioni di **ricevere in via elettronica la certificazione**, provvedendo, diversamente, alla consegna in forma cartacea.

Ciò detto, anche nel caso di omessa, infedele o **tardiva consegna** della certificazione al contribuente-sostituito si potrebbe incorrere in **sanzioni**: si tratta della disposizione di cui all'[articolo 11, comma 1, lettera a\), D.Lgs. 471/1997](#) che punisce con una **sanzione amministrativa da 250 a 2.000 euro** le omissioni di ogni comunicazione prescritta dalla legge ovvero l'invio di tali comunicazioni con dati incompleti o non veritieri. Tuttavia, nel caso in cui la certificazione unica sia **consegnata** al contribuente-sostituito in data successiva al termine stabilito, ma comunque in tempo utile per l'assolvimento degli obblighi dichiarativi e dei relativi versamenti, non pare siano applicabili sanzioni, in quanto si ritiene che la suddetta violazione rientri tra quelle **“meramente” formali**; nella pratica, comunque, non si rilevano – in questi anni – particolari casistiche di applicazione della stessa.

Seminario di specializzazione

SOVRAINDEBITAMENTO: LE PROCEDURE DI COMPOSIZIONE DELLA CRISI ALLA LUCE DELLE NOVITÀ 2018

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

PENALE TRIBUTARIO

Reati tributari: patteggiamento senza tempus commissi delicti

di Angelo Ginex

In tema di reati tributari, l'ammissione all'**applicazione della pena su richiesta delle parti** è consentita in tutti i procedimenti in corso alla data di entrata in vigore dell'[articolo 13-bis, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#), e quindi indipendentemente dal **tempus commissi delicti**, in quanto disposizione di **carattere processuale** che prevede un'esclusione oggettiva riferita alla generalità dei delitti in materia tributaria. È questo il principio sancito dalla **Corte di Cassazione** con [sentenza 6 febbraio 2018, n. 5448](#).

La fattispecie in esame aveva origine con la pronuncia da parte del g.u.p. del Tribunale di Bergamo di una sentenza di patteggiamento ex [articolo 444 c.p.p.](#) (*rectius*, applicazione della pena su richiesta delle parti), in relazione alla commissione del reato di **dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture per operazioni inesistenti** di cui all'[articolo 2 D.Lgs. 74/2000](#), commesso in tempi diversi, ma in esecuzione del medesimo disegno criminoso ex [articolo 81 c.p.](#)

La Procura Generale della Repubblica proponeva, dunque, **ricorso per cassazione** per violazione dell'[articolo 13-bis, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#), sull'assunto che il giudice, nell'emanare il proprio provvedimento, non avesse considerato che **tale norma subordina l'accesso al patteggiamento**, per tutti i reati previsti dal citato decreto, **o all'estinzione totale del debito tributario o al ravvedimento operoso**, circostanze che però non erano emerse dalla sentenza impugnata.

Precisava, inoltre, che detto articolo fosse una **disposizione processuale operante**, in assenza di specifiche norme transitorie, **indistintamente per tutti i processi in corso**, non rilevando il **tempus commissi delicti**, ovvero la data di commissione del reato.

L'imputato, per contro, sollevava **questione di legittimità costituzionale** dell'[articolo 13-bis, comma 2 citato](#) in relazione agli [articoli 3, 24, 111 e 113 Cost.](#), nonché **6 e 14 CEDU**, dacché la norma incriminata:

1. determinerebbe una **disparità di trattamento tra imputati di reati tributari**, consentendo l'accesso alla pena concordata solo a quanti dispongono di **risorse patrimoniali adeguate** e precludendone la fruizione a quanti, pur avendo ricoperto profili direttivi societari in passato, sono cessati dalla carica e non possono più disporre delle risorse societarie;
2. violerebbe il **diritto di difesa**, impedendo l'esercizio di scelte processuali più convenienti per l'imputato.

I Supremi giudici, accogliendo il ricorso del titolare dell'azione penale, hanno precisato i presupposti applicativi e la natura giuridica della norma oggetto del gravame.

Essi, in prima battuta, hanno osservato che l'[articolo 13-bis, comma 2, D.Lgs. 74/2000](#) subordina l'accesso alla **pena concordata** all'alternativa circostanza dell'**integrale pagamento**, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, dei debiti tributari, o del **ravvedimento operoso**, salvo che non si proceda, rispettivamente, per i **reati di omesso versamento ed indebita compensazione** ([articoli 10-bis, 10-ter, 10-quater D.Lgs. 74/2000](#)) o per i **reati di dichiarazione infedele e omessa dichiarazione** ([articoli 4 e 5 D.Lgs. 74/2000](#)), per i quali tali adempimenti integrano **cause di non punibilità**.

Nell'esaminare la sua **natura giuridica**, invece, i Giudici di Piazza Cavour non hanno riscontrato alcun carattere innovativo della norma, prescrivendo già il precedente **articolo 13-bis, comma 2, D.Lgs. 74/2000** che le parti possono accedere al **patteggiamento** ove siano **estinti i debiti tributari**.

Inoltre, i medesimi, riallacciandosi a quanto statuito dalla **Corte Costituzionale**, con [sentenza 28 maggio 2015, n. 95](#), hanno affermato *tout court* che **la norma in esame è una disposizione processuale** che prevede un'ipotesi di **esclusione oggettiva dal patteggiamento**, involgente la totalità dei reati tributari disciplinati dal D.Lgs. 74/2000 e che, in assenza di disposizioni transitorie, essa **si applica a tutti i procedimenti pendenti, a nulla rilevando il *tempus commissi delicti***.

Nel caso di specie, quindi, **non essendo stata soddisfatta nessuna delle due succitate condizioni per l'accesso al rito alternativo** di cui all'[articolo 444 c.p.p.](#), i giudici hanno provveduto a cassare il provvedimento e a trasmettere gli atti al g.u.p. per il presumibile **rinvio a giudizio** dell'imputato.

Chiosando la sentenza, la Suprema Corte ha, infine, affrontato la **questione di legittimità costituzionale** sollevata dall'imputato, osservando che essa è **priva di rilevanza nel giudizio di cassazione**, in quanto la norma disciplina un adempimento processuale non soggetto alla cognizione del giudice dell'udienza preliminare, ma a quello della fase di merito.

Essi pertanto, rigettando la pregiudiziale costituzionale, hanno rinviato la verifica dei **presupposti applicativi** della norma al **giudice di merito**.

Seminario di specializzazione

NULLITÀ E FALSITÀ DEL BILANCIO E DELLE DICHIARAZIONI FISCALI

Scopri le sedi in programmazione >

ADEMPIMENTI

Invio dello spesometro entro il 6 aprile

di **EVOLUTION**

L'[articolo 21 del D.L. 78/2010](#) dispone l'obbligo di trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate, **entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo a ogni trimestre**, dei dati ***"di tutte le fatture emesse nel trimestre di riferimento, e di quelle ricevute e registrate ... ivi comprese le bollette doganali, nonché i dati delle relative variazioni"***.

Tuttavia, per **l'anno d'imposta 2017** la comunicazione delle fatture è avvenuta su **base semestrale**. Inizialmente, sono state, infatti, previste 2 comunicazioni da trasmettere, rispettivamente, entro il **28/09/2017** (per i primi 2 trimestri – termine "prorogato" rispetto al 16/09/2017) e il **28/02/2018** (per il 3° e 4° trimestre).

Con il [Provvedimento del 5 febbraio 2018, n. 29190](#), l'Agenzia delle Entrate ha dato attuazione alle **modifiche** alla comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute, relative sia alle **informazioni da trasmettere** sia alle **modalità di comunicazione** delle stesse, recate [comma 2 dell'articolo 1-ter del D.L. 148/2017](#). Le novità si applicano non solo dal **periodo di imposta 2018**, ma anche per i dati relativi al **2° semestre 2017**, nonché per le **comunicazioni integrative** relative al 1° semestre 2017.

Sul **piano operativo**, i dati devono essere inviati telematicamente **solo in forma "analitica"** (e, non anche in forma "aggregata"). Nello specifico, l'[articolo 21, comma 2 del D.L. 78/2010](#), stabilisce che la comunicazione dei dati dovrà contenere **"almeno" i seguenti elementi**:

- dati identificativi dei soggetti coinvolti nelle operazioni (codice Paese, partita Iva o codice fiscale, denominazione / nome e cognome, sede);
- data e numero della fattura;
- base imponibile, aliquota applicata e imposta;
- tipologia dell'operazione.

Tuttavia, intervenendo sul punto, il [comma 2 dell'articolo 1-ter del D.L. 148/2017](#) ha previsto che i dati oggetto di trasmissione possono ora "limitarsi":

- alla **partita Iva** dei soggetti coinvolti nelle operazioni ovvero, il codice fiscale per i soggetti che non agiscono nell'esercizio di imprese arti e professioni;
- alla **data ed al numero della fattura**;
- alla **base imponibile**;
- all'**aliquota e imposta applicata**;
- alla **tipologia di operazione** ai fini Iva nel caso l'imposta non sia indicata in fattura.

Con la novella normativa, quindi, la semplificazione investe soltanto i **dati identificativi** dei soggetti, per i quali è ora possibile indicare anche la sola partita Iva o il codice fiscale, mentre resta, a questo punto, **facoltativa** (in quanto non più necessaria) l'indicazione degli altri dati.

Inoltre, lo stesso [comma 2, dell'articolo 1-ter del D.L. 148/2017](#), alla **lettera b)** stabilisce che **il contribuente, laddove si sia avvalso della facoltà di annotare le fatture emesse e ricevute di importo inferiore a 300 euro in un "unico" documento**, come consentito dall'[articolo 6 del D.P.R. 695/1996](#), **può trasmettere tale documento "rieppilogativo", in luogo dei dati relativi alle singole fatture**. Il documento "rieppilogativo" deve indicare i numeri delle fatture cui si riferisce, l'ammontare complessivo imponibile delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti secondo l'aliquota applicata. Tali dati devono, peraltro, essere trasmessi "unitamente":

- alla partita Iva del cedente/prestatore, per il documento rieppilogativo delle fatture "attive";
- alla partita Iva del cessionario/committente, per il documento rieppilogativo delle fatture "passive";
- a data e numero del documento rieppilogativo;
- all'ammontare complessivo dell'imponibile e della relativa imposta, distinti secondo l'aliquota applicata.

Proprio alla luce delle suddette modifiche e per garantire il rispetto dello Statuto del contribuente, in base al quale devono trascorrere almeno 60 giorni prima dell'entrata in vigore di nuovi adempimenti, il [Provvedimento AdE del 5.2.2018](#) ha previsto lo spostamento del termine per l'**invio dei dati del secondo semestre 2017 al 6 aprile 2018** (il sessantesimo giorno successivo alla pubblicazione del provvedimento).



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 >