

**Edizione di lunedì 4 novembre 2013**

## **EDITORIALI**

[Spesometro: settimana cruciale](#)

di Giovanni Valcarenghi, Sergio Pellegrino

## **PATRIMONIO E TRUST**

[Trust ed amministrazione di sostegno](#)

di Luigi Ferrajoli

## **FISCALITÀ INTERNAZIONALE**

[La minimum tax lussemburghese aiuta la cfc](#)

di Ennio Vial, Vita Pozzi

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

[Legge di stabilità: rivalutazione dei beni aziendali](#)

di Adriana Padula

## **ACCERTAMENTO**

[Il redditometro tra giustificazioni e nesso eziologico: ancora una pronuncia di merito a favore del contribuente](#)

di Massimo Conigliaro

## **BUSINESS ENGLISH**

[Conversation between Patrick Clark, reporter for Bloomberg Businessweek, and Bob Durak, AICPA Director](#)

di Enrico Zappa, Justin Rainey

## EDITORIALI

---

### ***Spesometro: settimana cruciale***

di **Giovanni Valcarenghi, Sergio Pellegrino**

Comincia la settimana cruciale dello **spesometro** e, per spirito di solidarietà con tutti i colleghi che – come noi – affondano nelle sabbie mobili di questo **odioso adempimento**, abbiamo deciso di dedicare a questo tema l'editoriale della settimana.

Per ora **non ci sono notizie certe di proroga**, nonostante tutte le associazioni si siano unite in un coro di protesta chiedendo a gran voce il rinvio della scadenza, non per inadeguatezza degli operatori, ma per puro senso di civiltà. Infatti, **non sono stati rispettati i tempi dello Statuto** del contribuente e, sino allo scorso 30 ottobre, sono stati aggiornati i software sul sito delle Entrate. Segno evidente di una **sottovalutazione** macroscopica **della problematica** che renderebbe necessario un **atto di responsabilità** da parte dell'amministrazione; sembra, però, che stia prevalendo la linea della non proroga, sia pure senza applicazione di sanzioni per i ritardatari (ma, ci chiediamo, chi è arrivato in ritardo? Il contribuente, oppure il Fisco?)

Noi, **inguaribili ottimisti, ancora ci crediamo**, ed imputiamo il silenzio solo alla pausa festiva, al fine settimana lungo che ha allontanato i tecnici dalle loro postazioni (ma non noi dalle nostre scrivanie); ci aspettiamo, dunque, che la ufficializzazione della decisione arrivi proprio all'inizio della settimana.

Peraltro, andrebbe notato che **non è solo questione di tempo** insufficiente, ma anche di **mettere mano ad alcuni problemi** che sono stati più volte già messi in luce anche sulle pagine di questo quotidiano.

In alcuni casi, proprio il **30 ottobre scorso**, con **l'aggiornamento del programma di compilazione** (ma non tutti hanno l'onere di verificare quanto contenute nelle procedure!) si sono sistemati alcuni refusi.

Ad esempio, nel **quadro FA** (operazioni documentate da fattura esposte in forma aggregata) la titolazione del campo relativo alla partita IVA o al codice fiscale era riferita unicamente al cliente; diversamente, la sezione deve essere utilizzata tanto per le operazioni attive che per quelle passive, quindi, più correttamente, la dicitura è riferita a "cliente /fornitore".

Nello stesso solco, si segnalano le correzioni apportate al **quadro SE** (campi cognome / denominazione), al **quadro FR** (eliminato un controllo sulla casella "autofattura") ed al **quadro TA** (corretto il controllo sul calcolo dei contatori dei righe compilati nei singoli quadri).

Altre **questioni rimangono**, tuttavia, ancora **sospese**. Ad esempio:

- nel quadro SE “*Acquisti di servizi da non residenti (utilizzo in sede di comunicazione annuale spesometro in forma analitica)*”, le istruzioni precisano che vanno collocate le prestazioni di servizi documentate da fatture ricevute da soggetti extracomunitari di cui agli art. da 7-bis a 7-septies del DPR 633/72. Non si comprende il motivo del richiamo dell’art. 7-bis (che riguarda solo acquisti di beni) nonché degli articoli 7-sexies e 7-septies (che riguardano solo rapporti B2C). Probabilmente, vi è un errore nell’oggetto (non si tratterebbe, dunque, solo di prestazioni di servizi), oppure risulta errato il riferimento normativo. E’ stato giustamente osservato che sarebbe bene precisare che gli acquisti in questione sono solo quelli relativi ad operazioni che risultano territoriali in Italia.
- nel Quadro BL, casella 4 “*Acquisti di servizi da non residenti (utilizzo in sede di comunicazione annuale – spesometro in forma aggregata)*” le istruzioni appaiono assolutamente vaghe, anche se pare di intuire che dovrebbero valere le stesse considerazioni di cui sopra per l’ipotesi di compilazione in forma aggregata.

Potremmo proseguire a lungo, ma ha poco senso farlo nell’imminenza della scadenza. Piuttosto, **ci chiediamo se sia questo il biglietto da visita con cui si presenta l’Amministrazione** per dare il via al nuovo rapporto tra Fisco e contribuente, per inaugurare una nuova stagione nella quale vi sia una maggiore adesione alle richieste burocratiche, attuate per il bene comune della partecipazione di tutti all’onere del pagamento dei tributi.

Il sorriso si fa amaro se viene alla mente **l’articolo 29 del recente “Decreto del Fare”** (chi debba fare qualche cosa, al momento, non è dato sapere): *gli atti normativi del Governo e gli atti amministrativi... delle amministrazioni dello Stato, ... fissano la data di decorrenza dell’efficacia degli obblighi amministrativi introdotti a carico di cittadini e imprese, al 1° luglio o al 1° gennaio successivi alla loro entrata in vigore, fatta salva la sussistenza di particolari esigenze di celerità ... . Per obbligo amministrativo ... si intende qualunque adempimento, comportante raccolta, elaborazione, trasmissione, conservazione e produzione di informazioni e documenti, cui cittadini e imprese sono tenuti nei confronti della pubblica amministrazione.*

Non significa, forse, che lo stesso Legislatore ritiene giunto il momento di finirla con i tempi delle “mille richieste a pioggia”? Ma siamo visionari se leggiamo le norme vigenti? Pare di sì, perché anche questa prescrizione rimane lettera morta, così come è bene (visti i tempi) decretare le esequie dello Statuto.

Faremo tutto di fretta (tanto le sanzioni sono limitate!) e poi, all’ultimo minuto, butteremo tutto alle ortiche con un gesto di stizza; a tempi scaduti, forse, arriverà la proroga!

## PATRIMONIO E TRUST

---

### ***Trust ed amministrazione di sostegno***

di **Luigi Ferrajoli**

Lo strumento del **trust** è sempre più spesso considerato un mezzo efficiente e sicuro da affiancare all'**amministratore di sostegno** nell'esercizio dei suoi compiti, in grado di tener conto dei bisogni e delle istanze del beneficiario della procedura, espresse nell'**atto istitutivo** di trust ed approvate dal giudice.

In tale senso si è espresso il Giudice Tutelare presso il Tribunale di Bologna nel **decreto del 12/06/2013**, con il quale ha autorizzato un **amministratore di sostegno** ad istituire un trust in favore di un soggetto adulto, nel quale far confluire i beni di quest'ultimo per preservarli e destinarli a soddisfare le sue **esigenze**, le sue aspirazioni e le sue legittime istanze per tutta la durata della sua vita.

La fattispecie in esame concerne un'ipotesi particolare, in quanto il beneficiario del **trust** è un soggetto maggiorenne, autosufficiente e lucido, capace di comprendere e decidere dei propri interessi, ma impossibilitato a provvedervi adeguatamente a causa della dipendenza dal **gioco d'azzardo**, problematica che aveva in precedenza reso necessaria la nomina dell'amministratore di sostegno.

L'amministratore di sostegno, su richiesta del **beneficiario**, aveva chiesto al Giudice Tutelare presso il Tribunale di Bologna l'autorizzazione alla costituzione di un trust nel quale conferire i **beni** ereditati dal beneficiario.

Nel decreto in esame, il Giudice ha innanzitutto rilevato la piena **ammissibilità**, nel nostro ordinamento, della costituzione di trust istituito con il patrimonio del beneficiario di amministrazione di sostegno, a seguito dell'introduzione della L. 364/1989, di ratifica della **Convenzione dell'Aja** del 01/7/1985; tale istituto ha infatti avuto conferma, quanto alla disciplina dei suoi effetti, nella disposizione di cui all'**art.2645 ter Cod.Civ.** che prevede espressamente la trascrizione degli **atti di destinazione** per la realizzazione di interessi meritevoli di tutela per soggetti disabili.

Secondo il Giudice, il **vincolo** di destinazione impresso sui beni, in tale modo, appare ancora più incisivo delle previsioni di cui agli artt. 410 e seguenti Cod.Civ. a tutela del beneficiario, poiché l'amministratore di sostegno deve sì tenere conto dei **bisogni** e delle aspirazioni del beneficiario, ma la norma non esclude che possa comunque valutarne in modo **diverso** il migliore interesse.

Inoltre, in caso di contrasto tra l'amministratore ed il beneficiario, il **Giudice Tutelare** deve valutare, in **contraddittorio** con quest'ultimo, i provvedimenti più opportuni da adottare nel suo interesse, tuttavia la decisione finale spetta comunque all'Autorità giudiziaria.

Con l'istituzione del trust, espressivo delle richieste ed aspirazioni del beneficiario, i **beni** in esso trasferiti sono destinati esclusivamente alle finalità indicate nell'**atto istitutivo** (preventivamente depositato e valutato positivamente dal Giudice Tutelare) corrispondenti alle legittime istanze del beneficiario, consentendo a questi, una volta che il trust è stato **autorizzato**, di predeterminare, in modo **vincolante** anche per l'amministratore, gli scopi cui dovrà essere destinato il suo patrimonio.

Per tali motivi il Giudice Tutelare ha ritenuto che il trust in esame, oltre ad essere pienamente **ammissibile**, fosse anche particolarmente adatto a regolare la peculiare fattispecie in quanto ha rafforzato l'autonomia del beneficiario senza rischi per l'**integrità** del suo patrimonio.

Inoltre, secondo il Giudice, l'atto istitutivo del trust in oggetto ha distribuito in modo **equilibrato** e preciso i poteri tra il **trustee**, un professionista, e il guardiano, ossia l'amministratore di sostegno, assicurando anche un'adeguata copertura assicurativa allo stesso **guardiano** e contribuendo ancor di più a garantire una protezione adeguata al patrimonio del beneficiario.

Numerose pronunce di **merito** hanno seguito tale orientamento, secondo il quale l'utilizzo del trust valorizza lo scopo che ha ispirato l'istituto dell'**Amministrazione di sostegno**, ossia proteggere persone che si trovino in stati di oggettiva debolezza nella valutazione dei propri **interessi**, non riconducibili alle **tradizionali** forme di incapacità, tenendo in opportuna considerazione i loro interessi e le loro aspirazioni.

Anche il **Tribunale di Milano** si era già espresso in un caso analogo con la sentenza del 20/1/2011: si trattava in particolare di una madre affetta da vizio del gioco, preoccupata di non dover subire una eccessiva **limitazione** delle proprie capacità derivante da provvedimento giudiziario e al contempo, conscia del proprio problema che, se non limitato, avrebbe comportato la **dispersione** delle proprie sostanze, preoccupata di mantenere integro il proprio **patrimonio** nonché di trasmetterlo alla propria discendenza.

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

---

### *La minimum tax lussemburghese aiuta la cfc*

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

Come noto, l'art. 167 del tur co. 8 bis stabilisce che operi la **tassazione per trasparenza** anche in ipotesi di società non residente in un paradiso fiscale se ricorrono congiuntamente le seguenti condizioni:

1. il soggetto italiano detiene una **partecipazione di controllo**;
2. la società estera è soggetta ad una **tassazione effettiva inferiore** a più della metà di quella italiana;
3. i proventi della società estera derivano per più della metà da **"passive income"**.

Per "passive income" si intendono i proventi derivanti dalla detenzione o dall'investimento in titoli, **partecipazioni**, crediti o altre attività finanziarie, dalla cessione o dalla concessione in uso di **diritti immateriali** relativi alla proprietà industriale, letteraria o artistica nonché dalla prestazione di servizi infragruppo.

La [C.M. 51/E/2010](#) ha chiarito che la disciplina in oggetto trova applicazione anche in relazione alle **società holding**.

La questione nasce dal fatto che in molti paesi europei le holding beneficiano della esenzione sui dividendi sul 100% del loro ammontare invece del 95% previsto dall'art. 89 del tur.

Si evidenzia come in Italia, a fronte della tassazione sul 5% del dividendo, i costi relativi alla gestione della società risultano comunque deducibili.

La [C.M. n.26/E/2004](#) ha precisato che le **spese sostenute** in relazione alla **gestione** di **partecipazioni** qualificate per l'esclusione si considerano inerenti alla determinazione del reddito d'impresa anche se gli utili da esse derivanti sono esclusi dalla formazione del reddito imponibile nella misura del 95% del loro ammontare. In sostanza, simmetricamente all'imponibilità parziale degli utili, è riconosciuta la **piena deducibilità** dei costi connessi alla gestione della partecipazione.

Il **Lussemburgo** ha sempre costituito una **patria** per le società **holding**. Il livello di tassazione ordinario non è invero dissimile dal nostro. All'aliquota dell'imposta sui redditi societari bisogna inoltre aggiungere le imposte municipali che variano a seconda della città in cui risiede la società.

Esiste, tuttavia, una **minimum tax** che è un'imposta fissa di 3.210 euro per le società che hanno attività finanziaria per più del 90% degli attivi; mentre per le altre società varia da 535 a 21.400 euro a secondo dell'entità degli attivi.

A ciò va aggiunta l'imposta municipale che varia dal 5,4% al 9% a secondo delle municipalità (6,75% per la città di Lussemburgo).

Le società holding collocate nella capitale, pertanto, scontreranno un **livello impositivo del 29,22%**, con la minimum tax di circa 3 mila euro.

Il livello impositivo non deve tuttavia trarre in inganno: le holding beneficiano della **pex** sia sui dividendi che sulle plusvalenze nel rispetto di determinate condizioni.

La società lussemburghese beneficia di una **esenzione integrale sui dividendi** a patto che sia detenuta una partecipazione di almeno il 10% nella società figlia o che il costo di acquisizione della stessa sia almeno di 1,2 milioni di euro.

Inoltre, è richiesto che la società figlia sia una delle strutture menzionate nella direttiva madre-figlia o comunque una società non residente con un livello di tassazione minimo del 10,5%. Infine è richiesto che le quote siano detenute per **almeno 12 mesi**.

Rispetto alla disciplina italiana, ossia l'art. 89 del Tuir, notiamo che i requisiti previsti dalla **disciplina lussemburghese** siano più **stringenti** in quanto richiedono una quota di partecipazione ed un periodo di detenzione minimi che sono invece assenti nella disciplina italiana.

La tassazione del 29,22% riguarda pertanto le attività operative. Si ricorda, peraltro, che l'elevatissimo stipendio minimo previsto dalla normativa locale rende, di fatto, impossibile lo svolgimento di attività industriale.

La **minimum tax**, pertanto, viene a pesare soprattutto sulle **holding** in quanto, proprio per via dell'esenzione, non sono tenute a pagare alcuna imposta sui redditi. Il prelievo, introdotto alcuni anni fa e raddoppiato di recente, ha sollevato **diverse critiche** tra gli operatori in quanto sembra che il Granducato voglia sbarazzarsi delle piccole holding di famiglia per le quali la spesa è comunque significativa.

Veniamo ora ad analizzare il soggetto italiano che controlla la holding lussemburghese (Soparfi). Poiché la società figlia soddisfa per certo il requisito dello svolgimento di una attività passiva, dobbiamo esaminare se il **livello impositivo** risulta inferiore alla metà di quello corrispondente italiano.

Supponiamo che la società abbia percepito dividendi per un ammontare di 400 mila euro dalle società figlie.

In questo caso l'imposta italiana sarebbe stata pari all'Ires sul 5% del dividendo ossia 5.500 euro.

Quale è l'imposta lussemburghese corrispondente? Di sicuro l'importo di 3.210 Euro versato a titolo di minimum tax. Come si evince il livello impositivo lussemburghese non può dirsi inferiore alla metà di quello italiano e la **tassazione per trasparenza non** può quindi trovare **applicazione**.



## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Legge di stabilità: rivalutazione dei beni aziendali***

di **Adriana Padula**

In cantiere la riapertura dei termini per la **rivalutazione di beni aziendali dei soggetti IRES** che adottano i principi contabili nazionali nella redazione del bilancio. Il disegno di **legge di Stabilità 2014**, all'art. 6, commi da 8 a 15, apre alla facoltà di riallineare i saldi contabili dei cespiti e delle partecipazioni ai valori correnti, con possibile riconoscimento fiscale dei plusvalori e affrancamento del saldo attivo di rivalutazione. Le determinazioni contenute nel disegno di legge ricalcano per grandi linee quelle riportate nella L. 13 aprile 2001, n. 342, a cui più volte il testo della finanziaria fa rinvio.

Sul piano oggettivo, le nuove disposizioni ammettono alla rivalutazione le **immobilizzazioni materiali e immateriali**, strumentali e non, e le **partecipazioni di controllo e collegamento** risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2012. Rimarrebbero esclusi gli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa (c.d. immobili "merce").

La rideterminazione dei valori dei beni aziendali per adeguamento ai valori correnti deve essere eseguita nell'esercizio 2013 e deve necessariamente riguardare tutti i beni rientranti in una stessa categoria. E' consentito **attribuire valenza fiscale ai plusvalori emersi** in sede di rivalutazione mediante pagamento di una **imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'IRAP, fissata nella misura del **16 per cento per i beni ammortizzabili** e del **12 per cento per i beni non ammortizzabili**. Il riconoscimento fiscale del maggior valore attribuito ai beni, decorrerebbe tuttavia dal terzo esercizio successivo a quello di riferimento, ovvero dal 2016. Solo da tale data, pertanto, i contribuenti saranno ammessi alla deduzione di maggiori ammortamenti commisurati al valore rivalutato dei cespiti. In aggiunta, l'eventuale cessione dei beni rivalutati, la loro assegnazione all'imprenditore o a familiari di questi per farne un uso personale, ovvero la loro distrazione dalle finalità dell'esercizio d'impresa, in un periodo anteriore all'inizio del 4° anno successivo alla rivalutazione, comporterebbe il disconoscimento dei saldi emersi dalla rivalutazione e la determinazione della plusvalenza sulla base del costo originario de bene.

Dal riallineamento dei valori contabili ai valori correnti dei cespiti, inoltre, discende un **saldo attivo di rivalutazione**. Tale differenziale positivo, infatti, sotto il profilo civilistico mantiene natura vincolata a quella del patrimonio netto e può essere contabilizzata a incremento del capitale sociale ovvero, alternativamente, destinato ad apposita riserva denominata. Il comma 11, dell'art. 6 della legge finanziaria, dispone in merito alla possibilità di **affrancamento del**

**saldo attivo di rivalutazione**, dietro pagamento di un'**imposta sostitutiva** dell'imposta sul reddito e dell'Irap, **della misura del 10 per cento**. La riserva appostata in bilancio costituisce, pertanto, riserva "in sospensione di imposta" con possibilità di essere liberamente portata ad incremento del capitale sociale ovvero utilizzata per la copertura delle perdite. Indipendentemente dalla modalità di contabilizzazione prescelta, la distribuzione del saldo attivo in favore dei soci o partecipanti all'impresa, fa scattare la tassazione tanto in capo ai soci che alla società.

Le suddette imposte sostitutive sono versate in tre rate annuali di pari importo, senza applicazione di interessi, entro il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi. La prima scadenza utile ricorrerebbe, quindi, a giugno 2014.

Le disposizioni in commento, non rappresentano una novità nel nostro ordinamento. Se da un lato la finalità istitutiva è quella di garantire la ricapitalizzazione delle imprese italiane, è dall'altro palese che il legislatore si preoccupi di rimpinguare le casse coi flussi derivanti dall'incameramento delle imposte sostitutive sui saldi delle rivalutazioni per opzione, senza curarsi della efficacia di tali strumenti per il sostegno delle attività economiche.

In una fase congiunturale sfavorevole come quella corrente, i contribuenti che sempre più spesso si trovano a fronteggiare bilanci con saldi di chiusura negativi, non trarrebbero di fatto alcuna utilità dalla possibilità di portare in deduzione maggiori ammortamenti, per effetto del riconoscimento fiscale del valore rivalutato dei cespiti. A ciò si aggiunge che gli operatori potrebbero beneficiare della rideterminazione della plusvalenza da alienazione sulla base dei valori oggetto di rivalutazione, solo a far data dal 2018; termine, quest'ultimo, che nelle attuali contingenze, si scontra con l'esigenza di smobilizzare investimenti durevoli per trarne sollievo finanziario. Tali vincoli sono ancor più gravosi se si considera che oggetto di alienazione potrebbero essere non solo immobili ma cespiti diversi, soggetti ad un più celere processo di decadimento dell'utilità economica e funzionale. Si dubita, inoltre, che tale strumento possa risultare di qualche efficacia se applicato alle partecipazioni, giacché la rivalutazione coinvolge esclusivamente le poste immobilizzate. I soggetti IRES, infatti, sono già ammessi a fruire del regime di esenzione parziale delle plusvalenze realizzate su partecipazioni (c.d. *participation exemption*), a norma dell'art. 87, del DPR n. 917/1986, alle condizioni ivi prescritte. E' pertanto auspicabile che in sede di discussione del disegno di legge di Stabilità, il testo si scardini dallo schema cotto e decotto utilizzato nelle precedenti norme sulla rivalutazione, e che venga invece adattato all'attuale contesto storico ed economico e alle effettive esigenze dei contribuenti.

## ACCERTAMENTO

---

# ***Il redditometro tra giustificazioni e nesso eziologico: ancora una pronuncia di merito a favore del contribuente***

di **Massimo Conigliaro**

Due principi interessanti ribaditi dalla [C.T.R. Friuli Venezia Giulia con la sentenza n. 50 del 10.7.2013](#), Sez. X, (Pres. Tito, Rel. Friso) che dirime alcune questioni assai dibattute, con riferimento al c.d. **nesso eziologico** tra spese sostenute e giustificazioni addotte dal contribuente nonché con riguardo alla impossibilità di **“spalmatura” degli incrementi patrimoniali** a ritroso, anche dopo il 2009 per le annualità precedenti alla modifica normativa.

### **Sul nesso eziologico**

E' noto il principio contenuto nella sentenza [n. 6813/2009](#) della **Corte di Cassazione** (pronuncia peraltro, ad oggi, isolata) in virtù della quale il contribuente non può limitarsi a dimostrare l'esistenza di adeguate disponibilità, ma deve provare che quelle **“specifiche” disponibilità** siano servite a finanziare quelle **“specifiche” spese**. In un precedente intervento su EC-News ([Nel redditometro spazio alla ricerca del nesso eziologico](#)), in contrapposizione alla tesi della Suprema Corte era stata segnalata la [sentenza n. 195/37/13](#), della **Commissione Tributaria Regionale di Roma, nella quale era stata accolta la tesi difensiva del contribuente** che con la documentazione prodotta aveva dimostrato come gli acquisti fossero stati effettivamente finanziati con le risorse erogate dai genitori, anche se parecchio tempo prima.

Sul punto sembra che le **Commissioni di merito** stiano percorrendo una **strada diversa** da quella delineata dalla Corte di Cassazione.

Anche nel caso trattato dalla **C.T.R. Friuli Venezia Giulia** è stato ribadito che non occorre alcun nesso eziologico (ovvero alcuna corrispondenza) tra spese sostenute e disinvestimenti: il contribuente ha adeguatamente assolto il proprio onere probatorio, laddove produca una tabella di riepilogo dove individuare e leggere le fonti dei singoli incrementi patrimoniali che risultavano in linea con le spese sostenute. *“Prova – si badi bene – da non cercarsi nella corrispondenza, come sembra sostenere l'Ufficio, tra investimenti e disinvestimenti effettuati con le medesime risorse, che diverrebbe una richiesta diabolica – si legge nella sentenza della C.T.R. Friuli Venezia Giulia – dovendosi invece limitare a dimostrare all'Ufficio la fonte che avrebbe reso possibile l'investimento. Se ora gli estratti conto della banca, i movimenti patrimoniali effettuati nel periodo con la S.r.l. ... come pure le spese patrimoniali si leggono in questa ottica, la ricostruzione offerta dal contribuente diventa logica e condivisibile, non essendo frutto di un esasperato ricorso a*

*tabelle e modelli statistici, troppo spesso **non aderenti** ad una **realtà** con la quale deve confrontarsi e non scontrarsi.*

In termini analoghi si era espressa in precedenza la **C.T.P. Reggio Emilia** (sentenza n.279 del 9.10.2012) evidenziando che la dimostrazione delle maggiori uscite, presuntivamente dedotte dalla differenza tra il reddito determinato, o determinabile, sinteticamente, e quello dichiarato, può essere giustificata dalle maggiori entrate derivanti da **riscatti di polizze previdenziali**, ovvero da **disinvestimenti finanziari**, **senza** che sia necessario **correlare temporalmente** le maggiori uscite con le maggiori entrate.

### **Incrementi patrimoniali**

Altro tema interessante trattato dalla **C.T.R. Friuli Venezia Giulia** riguarda l'impossibilità di "spalmatura" degli **incrementi patrimoniali a ritroso**, anche dopo il 2009. In particolare la sentenza n.50/2013 precisa che l'Agenzia delle Entrate non può prendere come riferimento, ai fini dell'accertamento **sintetico per anni precedenti**, incrementi patrimoniali avvenuti a decorrere dall'anno 2009, in ragione della sopravvenuta modifica normativa del D.L. n. 78/2010. Infatti, sino al 2008, la spesa patrimoniale si presume conseguita con redditi formati, per quote costanti, nell'anno dell'investimento e nei quattro precedenti; **dal 2009** in poi, la spesa viene **imputata** quale maggior reddito **nell'anno del suo sostenimento**. Per questo motivo, è illegittimo l'accertamento dell'ufficio che, in merito all'annualità 2007, abbia considerato ("spalmandolo a ritroso") un incremento patrimoniale posto in essere nel 2009.

Le ragioni del ricorrente emergono nella loro pienezza – si legge nella sentenza – *nella misurazione delle quote per gli **incrementi patrimoniali** e nella loro determinazione, anche se va prima affrontato il problema sollevato dal contribuente in ordine all'**applicabilità** – al caso in esame – delle modifiche apportate all'**art. 38** del D.P.R. n. 600 del 1973 dall'**art. 22** del D.L. n. 78 del 2010, poi regolarmente convertito in legge. Norma quest'ultima entrata in vigore il 31.05.2010, quindi ben prima del settembre 2011 quando gli avvisi dei quali qui si verte venivano notificati. Doveva quindi trovare accoglimento, con gli ovvii effetti a far data dal periodo d'imposta 2009, perché veniva **soppressa la presunzione** sulla base della quale le spese per incrementi patrimoniali si assumono sostenute, **in quote costanti**, con il reddito **dell'anno e dei quattro precedenti**, in modo che le **spese** di qualsiasi genere sostenute nel periodo d'imposta **partecipano** per l'intero alla determinazione del reddito presunto **dell'anno dell'effettuazione dell'esborso**. È una modifica che avendo effetti a caduta sui quattro anni precedenti, ben va ad incidere pesantemente sulla ricostruzione effettuata dall'Ufficio.*

Nessuna possibilità, pertanto, di applicare a ritroso gli incrementi patrimoniali in favore del Fisco, mentre rimane valida l'opportunità – che approfondiremo ulteriormente in altri contributi – di **applicare a ritroso** i nuovi indici del **redditometro**, laddove **più favorevoli ai contribuenti**, così come avvenuto in passato per gli studi di settore e già ribadito da alcune pronunce di merito anche per gli accertamenti redditometrici.

## BUSINESS ENGLISH

---

# ***Conversation between Patrick Clark, reporter for Bloomberg Businessweek, and Bob Durak, AICPA Director***

di **Enrico Zappa, Justin Rainey**

This week the American Institute of Certified Public Accountants announced a new financial reporting “framework” for small and midsize entities. If you like acronyms, and the folks [\[1\]](#) who created the framework do, that’s the AICPA’s FRF for SMEs.

If you want a better sense of what the news means for small business owners, here are the basics: The framework is intended to provide a simpler way to create financial statements for small businesses. It’s not designed to help small businesses file taxes; rather, it gives management and other interested parties, such as banks or potential investors, a better way to describe a company’s finances. Better how? According to AICPA Director Bob Durak, better means a simpler and more cost-effective approach than the framework used by public companies, with greater certainty and consistency than the accounting practices many small businesses currently use.

### **What’s the purpose of creating the new framework? What does it do?**

BD: The goal is to produce more reliable financial statements—for business owners and for their lenders. Right now the main non-GAAP [\[2\]](#) reporting options are the tax basis and the cash basis of accounting. We developed this framework which is more comprehensive than the other two and which has the ability to be more consistently applied.

The framework includes guidance on most relevant topics that a typical small business would encounter. We set down what the underlying concepts and principles are. There’s nothing like that in cash or tax basis accounting—no set framework or guiding document. If small business A and small business B are using the new framework, I can feel assured that there’s consistency in their financial statements.

### **“Small and medium-size entities” is a loosely defined category. What kinds of companies did you create the new framework for?**

BD: The AICPA didn’t create a definition of small business based on total assets or revenue. We listed characteristics [that] a good candidate for the framework would possess. First off: entities that don’t require GAAP-based reports or financial statements. Typically, that means a

private, for-profit company, usually one that's owner-managed. Next: The people who use their financial statements—a banker, for instance—are people with access to management; they can pick up the phone or write an e-mail and reach management.

### Who isn't the framework for?

It's probably not for industries with highly specialized accounting needs: financial institutions or government entities. It's not intended for nonprofits, either. It's not for companies looking to go public<sup>[3]</sup> in the near term. There's a certain [number] of companies that don't need financial statements. If all you need is tax returns, and that works fine, stick with that.

<http://www.businessweek.com/articles/2013-06-12/should-small-businesses-adopt-new-accounting-standards>

### COMPREHENSION QUESTIONS

1. What does AIPCA's FRF for SME's stand for?
2. Complete the list of the main purposes of the AIPCA's FRF for SME's
  - i \_\_\_\_\_ statements;
  - ii better way to describe a \_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_;
  - iii more \_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_;
  - iv greater certainty and \_\_\_\_\_.
3. Who are the principal users of these statements?
4. What are the limits of tax basis and cash accounting?
5. For the purposes of the framework, SMEs must have one key feature. What is it?
6. Which entities are not targeted as potential users of the framework?

### ANSWERS

1. American Institute of Certified Public Accountants' Financial Reporting Framework for Small and Medium-sized enterprises
2. (i) simpler (ii) company's finances (iii) cost-effective (iv) consistency
3. owners and lenders
4. They are not comprehensive and do have underlying concepts and principles
5. An entity that does not require a GAAP-based report or statements

6. financial institutions, companies intending to go public, non profit organisations

---

[1] Espressione informale 'gente'

[2] 'Generally Accepted Accounting Principles'; qui principi contabili nazionali americani

[3] Una società che intende quotarsi in borsa