

Edizione di martedì 1 settembre 2015

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Cessione dell'impresa familiare imputabile solo all'imprenditore](#)

di **Alessandro Bonuzzi**

IVA

[La rettifica nel passaggio dal regime speciale all'ordinario e viceversa – II parte](#)

di **Luigi Scappini**

DICHIARAZIONI

[Gli ultimi controlli prima dell'invio del modello Unico – parte 2](#)

di **Federica Furlani**

PENALE TRIBUTARIO

[Il valore delle presunzioni tributarie nel processo penale](#)

di **Luigi Ferrajoli**

ENTI NON COMMERCIALI

[Ancora senza coordinamento i limiti del regime forfettario art.145 Tuir](#)

di **Luca Caramaschi**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Cessione dell'impresa familiare imputabile solo all'imprenditore

di **Alessandro Bonuzzi**

La **plusvalenza** derivante dalla cessione dell'impresa familiare è imputabile interamente in capo all'imprenditore, con la conseguenza che risulta fiscalmente irrilevante per i collaboratori familiari. È uno dei chiarimenti dell'interessante **risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n.78/E** di ieri.

La fattispecie oggetto del provvedimento in commento riguarda le modalità di tassazione ai fini delle imposte sui redditi della **plusvalenza derivante dalla cessione dell'unica azienda detenuta da un'impresa familiare**. Occorre, peraltro, rilevare che, nel caso analizzato:

- il titolare aveva costituito l'impresa familiare dopo aver ricevuto l'azienda oggetto di cessione per atto di **donazione** nel 2012;
- pertanto, il titolare-donatario ha assunto come valori fiscali dell'azienda quelli riconosciuti in capo al dante causa-donante;
- l'intenzione del titolare-donatario era di cedere l'azienda nel 2013;
- l'azienda era posseduta dal dante causa-donante **da ben più di 5 anni**.

È noto che sotto il profilo fiscale l'impresa familiare ha **natura individuale** nel senso che è imprenditore esclusivamente il titolare dell'impresa, ancorché la stessa viene di fatto svolta sia dal titolare medesimo che – peraltro in modo continuativo e prevalente – dai suoi collaboratori. Infatti, ai sensi dell'art.5 del Tuir, il reddito dell'impresa familiare è dichiarato nel suo ammontare complessivo dall'imprenditore, il quale può imputare parte del suo reddito – per un ammontare non superiore al 49 per cento – ai familiari in proporzione alle rispettive quote di partecipazione.

A parere dell'Agenzia, da ciò deriva che **la plusvalenza derivante dalla cessione dell'azienda debba essere imputata interamente in capo all'imprenditore dell'impresa familiare**, risultando, pertanto, fiscalmente irrilevante per i collaboratori.

Peraltro, a detta dell'Ufficio, tale orientamento sarebbe conforme ad un precedente indirizzo espresso nella **circolare n.320/E/1997**, secondo cui, in caso di conferimento d'azienda, il titolare dell'impresa familiare deve liquidare ai collaboratori l'incremento patrimoniale senza che per questi l'operazione rivesta rilevanza fiscale. Posto che l'interpretazione fornita “*va collocata nello scenario normativo in cui il conferimento d'azienda poteva generare plusvalenze tassabili per il conferente, non può che essere estesa alla plusvalenza generata in caso di cessione d'azienda*”, trattandosi in entrambi i casi di operazioni realizzative.

A riguardo occorre poi evidenziare che, in forza del principio di tutela dell'affidamento e della buona fede previsto dallo Statuto dei diritti del contribuente, l'Agenzia, constatate le obiettive condizioni di incertezza sul tema, ritiene comunque **non applicabili le sanzioni** nel caso in cui la plusvalenza realizzata dalla cessione sia stata ripartita tra il titolare dell'impresa e i collaboratori familiari.

Nel proseguo la risoluzione fornisce altri due chiarimenti.

Dapprima afferma che la plusvalenza in questione è imponibile – in capo al titolare – a norma del combinato disposto degli artt.58 e 86 del Tuir, volendo, quindi, precisare che la stessa debba essere ricondotta nell'alveo del **reddito d'impresa** e non, invece, dei redditi diversi, secondo il disposto dell'art.67, comma 1, lett. h-bis), del Tuir medesimo.

Successivamente, analizza la possibilità per l'imprenditore cedente di optare per la **tassazione separata** ai sensi dell'art.17, comma 1, lett.g), del Tuir. Si ricorda che in base a tale norma gli imprenditori individuali possono optare, in sede di dichiarazione dei redditi, per la tassazione separata delle plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di **5 anni**.

Nel caso in esame, posto che il cedente acquista l'azienda in continuità dei valori fiscali, secondo l'Agenzia i 5 anni vanno computati non già con riferimento alla data in cui si è perfezionata la donazione (2012), rilevando – invece – a tal fine **anche il periodo in cui l'azienda era possedute dal donante**.

Infatti, non costituendo la donazione (nonché la successione *mortis causa*) un atto realizzativo e quindi "interruttivo" della continuità aziendale ai sensi dell'art.58 del Tuir, essa non può che risultare **neutrale** anche sotto il profilo del conteggio del periodo di possesso.

Ne deriva che l'imprenditore può tassare la plusvalenza derivante dalla cessione dell'unica azienda optando

- per la **tassazione ordinaria in un unico esercizio**, atteso che la perdita dello *status* di imprenditore non consente la rateizzazione della stessa (ex art.84, comma 4, Tuir), oppure
- per la **tassazione separata**.

IVA

La rettifica nel passaggio dal regime speciale all'ordinario e viceversa – II parte

di **Luigi Scappini**

Il regime speciale Iva in agricoltura, come delineato dall'articolo 34 DPR n. 633/72, rappresenta il **regime naturale**, tuttavia, il comma 11 prevede la possibilità di optare *“per l'applicazione dell'imposta nei **modi ordinari** dandone comunicazione all'ufficio secondo le modalità previste dal regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442”*.

L'opzione deve essere esercitata ai sensi dell'articolo 1 DPR n. 442/1997 e comporta, in ossequio a quanto previsto dall'articolo 19bis2, comma 3 del DPR n. 633/72, l'obbligo di procedere alla **rettifica dell'Iva**, in ragione del differente sistema di detrazione dell'imposta e della necessità di evitare le **distorsioni** che si manifestavano in precedenza, quando, nel passaggio dal regime speciale a quello ordinario, non vi era la possibilità di “recuperare” l'Iva sugli acquisti non detratta e “in compenso” si doveva versare quella “incassata”, mentre nel caso inverso il meccanismo consentiva di “recuperare” l'Iva che il produttore agricolo aveva già detratto – utilizzando il regime ordinario – una seconda volta per mezzo del sistema forfettario.

Infatti, ai sensi dell'articolo richiamato, in ipotesi di **cambiamento nel regime Iva** applicato alle operazioni attive o al regime di detrazione dell'imposta assolta, è necessario procedere alla **rettifica della detrazione**.

In particolare, la rettifica avrà a oggetto i beni e i servizi non ancora **ceduti o utilizzati**, mentre, in riferimento ai beni strumentali ammortizzabili si deve avere riguardo al **quinquennio** dall'entrata in funzione, periodo elevato a un **decennio** dall'acquisto o dall'ultimazione se si tratta di immobili.

Dalla rettifica ne deriverà alternativamente: in ipotesi di passaggio da regime speciale a ordinario un **credito** di imposta, mentre nel caso inverso un **debito**.

In particolare, nel primo caso si avrà un credito di imposta da utilizzare nella prima liquidazione periodica utile, previa specifica annotazione nel registro di cui articolo 23 DPR n. 633/72.

Nell'ipotesi, invece, di passaggio dal regime ordinario a quello speciale, ne deriva un debito di imposta da assolvere nella prima dichiarazione periodica utile e da annotare nel registro delle fatture emesse.

La rettifica deve essere confermata in sede di redazione della **dichiarazione Iva annuale** da presentare per l'anno cui si riferisce la stessa.

Il passaggio di regime avviene a **inizio anno**, con la conseguenza che, per poter effettuare l'opportuna rettifica, a fine anno è necessario procedere alla redazione di un **inventario** da cui risultino tutti i beni in giacenza per poter determinare l'Iva non detratta a suo tempo sugli stessi.

A tal fine si rende, ovviamente necessario, valorizzare, o per meglio dire valutare, i beni risultanti in **giacenza**.

La valutazione dei prodotti, quantificati e suddivisi per natura e qualità, deve essere effettuata utilizzando il **valore normale** a cui devono essere applicate le percentuali di compensazione vigenti al momento della rettifica in caso di passaggio da regime speciale a ordinario.

Il valore normale si utilizzerà per i prodotti agricoli "semilavorati" ottenuti dall'azienda mentre per quelli finiti, pronti per la vendita, il valore normale si può ricavare dal dell'azienda agricola e, in sua assenza, utilizzando le .

Più semplice la determinazione per le materie prime che sono state immesse nel ciclo produttivo dell'azienda quali mangimi, concimi, fertilizzanti, e simili, in quanto si dovrà fare riferimento alle relative **fatture di acquisto**.

Le fatture di acquisto dovranno essere utilizzate anche in presenza dei frutti pendenti presenti nelle coltivazioni dove non è stato ancora ultimato il relativo ciclo produttivo; in particolare si farà riferimento alle fatture per la determinazione dell'Iva relativa alle lavorazioni, alle semine, alle concimazioni, all'utilizzo degli antiparassitari e così via.

Come detto la rettifica deve essere operata in sede di dichiarazione annuale, secondo le modalità di cui all'articolo 19-bis2, comma 9 DPR n. 633/72; in tal senso si vedano le C.M. n. 44/E/2002 e n. 6/E/2005 dall'Agenzia delle Entrate.

DICHIARAZIONI

Gli ultimi controlli prima dell'invio del modello Unico – parte 2

di **Federica Furlani**

Continuiamo con l'analisi degli ultimi controlli da effettuare prima dell'invio del modello Unico, riprendendo il [primo contributo pubblicato](#) mercoledì scorso.

Ci concentriamo ora su una serie di **prospetti contenuti nel quadro RS**, complementari ai dati relativi al reddito indicati nel quadro RF.

La mancata compilazione di alcuni di questi, **non incidendo sulla determinazione del reddito**, comporta l'irrogazione di una **sanzione per mancata indicazione dei dati rilevanti ai fini dei controlli**, pari a 258 euro.

In particolare va verificata la corretta compilazione dei seguenti prospetti:

- **Conservazione dei documenti rilevanti ai fini tributari**

Il Decreto **DMEF 17 giugno 2014** ha istituito l'**obbligo di comunicare nella dichiarazione dei redditi** se si effettua la conservazione dei documenti fiscalmente rilevanti in modalità elettronica.

L'obbligo decorre dal periodo d'imposta 2014 (anno in cui è entrato in vigore il Decreto) e la comunicazione deve essere inserita nel modello Unico 2015.

Sono stati pertanto introdotti i seguenti nuovi righi nei vari modelli dichiarativi:

- rigo **RS 104** del modello Unico SC 2015;
- rigo **RS 40** del modello Unico SP 2015;
- rigo **RS 83** del modello Unico ENC 2015;
- rigo **RS 140** del modello Unico PF 2015;

che vanno compilati obbligatoriamente per indicare la modalità di conservazione dei documenti adottata ai fini tributari nel periodo di riferimento e quindi nel periodo d'imposta 2014.

Conservazione dei documenti rilevanti ai fini tributari	RS104	
--	-------	--

Prendendo a riferimento il rigo RS104 del modello Unico SC, ma le modalità di compilazione

degli altri modelli sono le medesime, va pertanto verificata la corretta compilazione del rigo, nel quale andrà indicato:

1. il **codice 1**, qualora il contribuente nel periodo di riferimento, abbia **conservato in modalità elettronica almeno un** documento rilevante ai fini tributari, **anche nel caso in cui sia stata affidata a terzi la conservazione elettronica dei documenti**;
2. il **codice 2**, qualora il contribuente nel periodo di riferimento, **non abbia conservato** in modalità elettronica alcun documento rilevante ai fini tributari

- **Canone RAI**

La sezione del modello Unico dedicata al canone RAI (righe RS111-112 Unico SC, righe RS 46-47 Unico SP, righe RS 38-39 Unico PF) deve essere compilata dalle società o imprese che abbiano **detenuto nell'anno 2014 o che detengano per la prima volta nell'anno 2015 uno o più apparecchi atti o adattabili alla ricezione delle trasmissioni radio televisive in esercizi pubblici, in locali aperti al pubblico o comunque fuori dell'ambito familiare**, o che li impiegano a scopo di lucro diretto o indiretto per i quali si è versato l'importo fissato annualmente per l'abbonamento speciale alla Rai.

Va pertanto verificata la corretta compilazione dei righe dedicati, nei quali è pertanto necessario indicare in particolare, per ogni singolo abbonamento, il numero di abbonamento speciale alla radio o televisione intestato al soggetto dichiarante, la categoria di appartenenza ai fini dell'applicazione della tariffa di abbonamento, e la data del primo versamento per un nuovo abbonamento speciale, qualora sia stato effettuato nell'anno 2015.

- **Ricavi derivanti dall'attività**

Nel rigo RS107 del modello Unico SC 2015 va verificata la corretta indicazione del valore **dei ricavi di cui all'art. 85, comma 1, lett. a) e b) del Tuir**.

La casella di colonna 1 va barrata se la società non ha conseguito ricavi nel periodo di imposta.

Ricavi	RS107	1	2	,00
--------	-------	---	---	-----

- **Ammortamento dei terreni**

Va verificata la compilazione del prospetto di dettaglio dedicato all'ammortamento dei terreni, nel quale deve essere evidenziato il **valore del terreno incorporato nel valore del fabbricato**, detenuto sia a titolo di proprietà che in leasing.

Si tratta in particolare dei righe RS 77-78 dell'Unico SC, RS 25-25 dell'Unico SP, RS 25-26 dell'Unico PF, da compilarsi ogni qualvolta sia necessario effettuare la verifica tra il valore del terreno iscritto in bilancio e la determinazione forfetaria (30% per i fabbricati industriali, 20%

per i fabbricati diversi da quelli industriali).

- **Variazione dei criteri di valutazione**

Va verificata la barratura del rigo RS 144 del modello Unico SC, RS 120 nel modello Unico SP/PF, al fine di comunicare **modifiche riguardanti i criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi**.

Tale obbligo trae origine dalle disposizione di cui all'art. 110, co. 6, Tuir, che prevede che *“In caso di mutamento totale o parziale dei criteri di valutazione adottati nei precedenti esercizi il contribuente deve darne comunicazione all'agenzia delle entrate nella dichiarazione dei redditi o in apposito allegato”*.

PENALE TRIBUTARIO

Il valore delle presunzioni tributarie nel processo penale

di **Luigi Ferrajoli**

Le **presunzioni legali** previste dalle norme tributarie, pur potendo avere **valore indiziario**, non possono costituire di per sé **fonte di prova della commissione del reato fiscale**, assumendo esclusivamente il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad altri elementi di riscontro che diano certezza in relazione all'esistenza della condotta criminosa.

È questo il principio enunciato dalla **Corte di Cassazione**, in conformità al proprio prevalente orientamento giurisprudenziale, nella **sentenza n. 30890/2015**.

Secondo la Suprema Corte, il giudice di merito può ben ricorrere agli accertamenti della Guardia di finanza o dell'Ufficio finanziario, ma non può appiattirsi solo su questi elementi che, per assurgere a prova, devono *“trovare **oggettivo riscontro o in distinti elementi di prova o in altre presunzioni**, purché siano gravi, precise e concordanti”*.

Le presunzioni, precisa la Corte di Cassazione, proprio per la loro **natura di dati di fatto con valore indiziario**, non possono costituire la prova della responsabilità penale del contribuente, ma certamente possono essere poste a fondamento di un **provvedimento cautelare reale**.

Nella sentenza in commento la Cassazione accoglie il ricorso di due soggetti, imputati di una serie di reati quali associazione per delinquere, emissione di **fatture per operazioni inesistenti** e omessa dichiarazione dei redditi, commessi in relazione alla creazione di società fittizie all'estero che fungevano da “percettori di compensi” e delle sponsorizzazioni di un campione di motonautica (uno dei due imputati), quando, nella realtà, **l'effettiva erogatrice di prestazioni e anche reale destinataria sarebbe stata un'associazione italiana**.

Il giudice di primo grado li aveva **assolti dal reato associativo** e ritenuti colpevoli con riguardo ad alcuni dei reati fiscali contestati; la Corte di appello di Milano aveva confermato la condanna per entrambi in merito all'omessa dichiarazione, **avvalendosi di presunzioni** nella determinazione del reddito sottratto a tassazione.

Il ricorso alla prova presuntiva per affermare la **responsabilità penale dei contribuenti** era stato censurato dagli stessi con il ricorso per cassazione; secondo i ricorrenti il giudice di secondo grado non avrebbe tenuto conto come proprio dagli **atti di indagine** fossero emersi elementi che permettevano di risalire ai redditi. A sostegno della tesi, i due imputati richiamaavano un **verbale di constatazione della Guardia di Finanza** da cui sarebbe emersa l'assenza di qualsiasi riscontro documentale o bancario che potesse permettere di ricostruire l'evasione; la

quantificazione delle somme evase sarebbe stata frutto di una “*semplice operazione aritmetica con cui si è calcolata la media ponderale delle presente evasioni degli anni precedenti*”.

Sul punto, la **Corte di Cassazione** accoglie il ricorso degli imputati ribadendo che “*le presunzioni legali previste dalle norme tributarie, pur potendo avere valore indiziario, **non possono costituire di per sé fonte di prova della commissione del reato**, assumendo esclusivamente il valore di dati di fatto, che devono essere valutati liberamente dal giudice penale unitamente ad elementi di riscontro che diano certezza dell’esistenza della condotta criminosa*”.

Ed ancora “*Ai fini della prova del reato, il giudice può legittimamente fare ricorso agli accertamenti della Guardia di Finanza o dell’ufficio finanziario, **anche ai fini della determinazione dell’ammontare dell’imposta evasa**, pur dovendo il proprio esame estendersi a valutare ogni altro eventuale indizio acquisito, in quanto **l’autonomia del procedimento penale rispetto a quello tributario** non esclude che, ai fini della formazione del suo convincimento, il giudice penale possa avvalersi degli stessi elementi che determinano presunzioni secondo la disciplina tributaria, a condizione però che detti elementi siano assunti non con l’efficacia di certezza legale, ma **come dati processuali oggetto di libera valutazione ai fini probatori** e, siccome dette presunzioni hanno il valore di un indizio, esse, per assurgere a dignità di prova, devono trovare oggettivo riscontro o in distinti elementi di prova ovvero in altre presunzioni, purché siano gravi, precise e concordanti*”.

Nel caso di specie, la Corte di appello aveva quindi **legittimamente preso in considerazione il procedimento presuntivo indicato dall’Ufficio impositore**, ma tali presunzioni, in quanto meri indizi, avrebbero dovuto essere corroborate dalla presenza di **ulteriori riscontri** onde potere assumere il valore di prova della responsabilità penale degli imputati.

ENTI NON COMMERCIALI

Ancora senza coordinamento i limiti del regime forfettario art.145 Tuir

di **Luca Caramaschi**

L'art. 145 del TUIR prevede un regime **forfettario** per la determinazione del reddito d'impresa applicabile a tutti gli **enti non commerciali** ammessi alla tenuta della contabilità semplificata di cui all'art. 18 del DPR 600/1973. Va, tuttavia, rilevato come ai fini IVA non sia previsto un parallelo regime di imposizione semplificata e quindi per la determinazione di tale imposta rimangono applicabili i criteri generali previsti dal DPR 633/1972 in relazione alle specifiche attività esercitate. Il meccanismo di tale regime **forfettario** prevede l'applicazione di **coefficienti** di redditività all'ammontare dei ricavi (art. 85 TUIR) conseguiti nell'esercizio di attività commerciali (includendovi, quindi, tutte le **attività commerciali** eventualmente esercitate ed escludendo eventuali proventi derivanti dall'attività istituzionale).

Tali coefficienti di redditività sono determinati in misura differente in funzione sia del tipo di attività che degli scaglioni di ricavi. Al reddito così determinato applicando i **coefficienti di redditività**, va aggiunto l'ammontare dei seguenti componenti positivi del reddito d'impresa disciplinati dal TUIR: art.86 (plusvalenze), art.88 (sopravvenienze attive), art.89 (dividendi e interessi), art.90 (proventi immobiliari). Nel caso di esercizio contemporaneo di attività di prestazioni di servizi e di altre attività, il secondo comma dell'**art.145 del TUIR** prevede l'applicazione del coefficiente stabilito per l'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano **prevalenti** le attività di prestazioni di servizi.

Tale **regime forfettario** di determinazione del reddito, inoltre, può trovare applicazione fino a quando non vengono superati i limiti indicati nella norma. Pertanto, come precisato dalla C.M. n. 124/E/1998, nel caso che i previsti limiti di ricavi risultino superati alla chiusura del periodo d'imposta, tale regime non potrà trovare applicazione nemmeno per il periodo in cui tali limiti vengono superati. Tutti gli **enti non commerciali** possono liberamente decidere di applicare il regime **forfettario** sopra descritto, tuttavia, nel momento in cui tale scelta viene esercitata per la prima volta, la stessa vincola l'ente non commerciale al mantenimento del regime **forfettario** per almeno un triennio (fatta salva ovviamente la fuoriuscita dal regime forfettario per superamento dei limiti previsti). Relativamente alle modalità di esercizio di tale opzione, i riferimenti contenuti nell'art.145 del TUIR devono ritenersi superati in virtù delle disposizioni contenute nel DPR n.442/97 che ha innovato la disciplina delle **opzioni** in materia di imposta sul valore aggiunto e di imposte sui redditi.

Come precisato dalla C.M. n. 124/E/1998, infatti, anche se il predetto regolamento fa esplicito

referimento alle opzioni o revoche “*di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili*” deve ritenersi che le previsioni in esso contenute in ordine al riconoscimento dei “*comportamenti concludenti del contribuente*” trovi applicazione anche ai fini della determinazione **forfetaria** del reddito. Peraltro, prosegue il documento di prassi, poiché il comportamento concludente correlato all'applicazione del regime **forfetario** di determinazione del reddito si esplica e si esaurisce in sede di dichiarazione dei redditi, nell'ottica di semplificazione degli adempimenti del contribuente si ritiene **non necessaria** la comunicazione dell'**opzione** prevista dall'art.2 del DPR n.442/97.

Sotto il profilo della semplificazione contabile degli adempimenti, l'art.20 del DPR n.600/73, intitolato “Scritture contabili degli **enti non commerciali**”, al comma 3 precisa che “*Gli enti soggetti alla determinazione forfetaria del reddito ai sensi del comma 1 dell'art.109-bis del TUIR (dal 2004 rinumerato nell'art. 145), che abbiano conseguito nell'anno solare precedente ricavi non superiori a lire 30 milioni (pari a 15.493,71 euro), relativamente alle attività di prestazione di servizi, ovvero a lire 50 milioni (pari a 25.822,84 euro) negli altri casi, assolvono gli obblighi contabili di cui all' articolo 18, secondo le disposizioni di cui al **comma 166 dell' articolo 3 della legge n. 662 del 1996**”.* Ed è proprio in relazione a tale ultimo richiamo normativo che sono sorti dubbi in merito alla sua concreta applicazione posto che, con decorrenza 1° gennaio 2008, l'art. 1 c.116 della Finanziaria per l'anno 2008 (legge n.244/07) ha abrogato le previsioni contenute nell'art.3 cc. 165-170 della legge n.662/96 (cosiddetto regime dei contribuenti super semplificati) in favore della nuova disciplina dei “contribuenti minimi”. Con la **RM n.58/E/2010** l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che l'abrogazione del regime speciale previsto dalla legge 662/96 non produca effetti in ordine agli adempimenti contabili cui sono tenuti gli **enti non commerciali** di cui all'art. 20 c.1 del DPR n. 600/73 e, che quindi, anche dopo l'abrogazione del regime “super semplificato” introdotto nel 1996 **sopravvivono** per gli enti non commerciali le **agevolazioni** applicabili a coloro che applicano il regime forfetario di cui all'art.145 del TUIR.

Con la **lett. m) c.2 art.7 del D.L. n.70 del 13 maggio 2011** (“Decreto Sviluppo”) viene modificata la disposizione contenuta nell'art.18 del DPR n.600/73, che detta disposizioni regolamentari riguardanti la **contabilità semplificata** per le imprese minori. La modifica interviene al primo comma del richiamato articolo al fine di elevare l'ammontare dei ricavi fino a concorrenza del quale le imprese sono automaticamente ammesse al regime di contabilità semplificata (si ricorda che resta comunque salva la possibilità di optare per il regime di contabilità ordinaria). Tra i soggetti interessati come è noto vi sono anche gli **enti non commerciali** (residenti e non) che esercitano un'attività commerciale in via non esclusiva o prevalente. La versione dell'art.18 DPR n.600/73 precedente alle modifiche recate dal Decreto Sviluppo, prevedeva l'adozione “naturale” del regime di **contabilità semplificata** qualora i ricavi conseguiti in un anno intero non fossero superiori a:

- euro 309.874,14 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi;
- euro 516.456,90 per le imprese aventi per oggetto altre attività (e, quindi, principalmente, per le cessioni di beni).

Per chi rientrava nei predetti limiti, il regime “semplificato” risulta applicabile dall'anno

successivo.

A seguito delle richiamate modifiche introdotte dal DL n.70/11, il limite dei ricavi conseguiti in un intero anno per poter “naturalmente” accedere regime ex **art.145 TUIR** vengono innalzati ed arrotondati alle migliaia di euro come segue:

- euro 400.000 euro, per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi;
- euro 700.000 euro, per le imprese aventi per oggetto altre attività.

Anche in questo caso, il regime semplificato rimane applicabile dall'anno successivo.

Le richiamate **modifiche** apportate dal DL n.70/11 all'art.18 DPR 600/73 producono delicate conseguenze con riferimento al regime in commento contemplato dall'art.145 del TUIR. Esso prevede che – ad eccezione delle associazioni che optano per il regime forfetario di cui alla legge 398/91 – *“gli **enti non commerciali** ammessi alla contabilità semplificata ai sensi dell' articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”* possono optare per la determinazione **forfetaria** del reddito d'impresa, applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali determinati **coefficienti di redditività** corrispondenti a diverse classi di appartenenza a cui vanno **aggiunti** i componenti positivi del reddito di cui agli articoli 54, 55, 56 e 57 del TUIR. Vale qui la pena evidenziare che i predetti limiti di ricavi previsti dall'art.145 del TUIR “seguivano”, prima delle modifiche introdotte dal citato decreto, quelli evidenziati per l'accesso al regime di **contabilità semplificata** (richiamati dall'art.18 del DPR 600/73), di modo che il soggetto in contabilità semplificata poteva applicare i criteri **forfetari** fino al limite di ricavi entro il quale era possibile la permanenza nel regime.

Con l'**innalzamento** dei limiti previsti dal citato art.18 del DPR 600/73, ma non anche di quelli contemplati nel richiamato art.145 del TUIR, potrebbero verificarsi **situazioni anomale** per le quali ad oggi, a distanza di oltre quattro anni dall'avvento delle citate modifiche, non risulta ancora chiaro il trattamento. In particolare, un soggetto che svolge attività di servizi ed ha conseguito nell'anno ricavi per 390.000 può applicare il regime **forfetario** considerato che non supera i limiti previsti per l'adozione del regime di contabilità semplificata? In caso di risposta affermativa occorre però comprendere come trattare l'eccedenza rispetto al limite di ricavi di 309.874,14 euro e cioè 80.125,86 (390.000 meno 309.874,14) in quanto la norma non evidenzia con quale percentuale forfetaria procedere alla tassazione dell'eccedenza. La norma stessa, peraltro, ammette al regime forfetario *“gli **enti non commerciali** ammessi alla contabilità semplificata ai sensi dell' articolo 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600”*; ed è indubbio che il soggetto che ha realizzato 390.000 euro di ricavi si possa ritenere in **contabilità semplificata** alla luce dei nuovi limiti. Una possibile soluzione al caso evidenziato potrebbe essere quella di applicare all'eccedenza di 80.125,86 l'ultima aliquota disponibile (cioè quella del 25 per cento).

L'alternativa, e cioè l'impossibilità di applicare il regime **forfetario** ex art.145 TUIR al superamento del limite dei 309.874,14 euro non pare in linea con quanto previsto nel dettato

normativo. Bastano queste brevi considerazioni per far comprendere come sia necessaria una **urgente modifica** all'art.145 del TUIR al fine di coordinarla con quanto previsto dal nuovo art.18 del DPR 600/73.