

Edizione di lunedì 20 febbraio 2017

REDDITO IMPRESA E IRAP

Srl con i requisiti per la trasparenza con opzione IRI

di **Sandro Cerato**

DICHIARAZIONI

Dichiarazione Iva e affitto d'azienda

di **Raffaele Pellino**

AGEVOLAZIONI

Le novità 2017 sulla detrazione per interventi di risparmio energetico

di **Luca Mambrin**

CONTENZIOSO

L'immediata esecutività delle sentenze tributarie

di **Luigi Ferrajoli**

ENTI NON COMMERCIALI

I nuovi obblighi contabili 2017 per gli enti non commerciali

di **Guido Martinelli, Marta Saccaro**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Srl con i requisiti per la trasparenza con opzione IRI

di **Sandro Cerato**

Le **società a responsabilità limitata che hanno optato per il regime di trasparenza fiscale** di cui all'[articolo 116 del Tuir](#) **non possono optare per il nuovo regime IRI** poiché le due opzioni sono alternative tra di loro.

È quanto emerge dalla lettura coordinata delle modifiche apportate all'[articolo 116 del Tuir](#) ed all'inserimento del nuovo [articolo 55-bis](#) dello stesso Tuir che ha introdotto nel nostro ordinamento il nuovo regime opzionale dell'imposta sul reddito d'impresa (IRI).

L'imposta sul reddito d'impresa nasce con l'intento di consentire anche ai soggetti Irpef, normalmente soggetti al regime di trasparenza fiscale, una **separazione tra il reddito prodotto dall'impresa** (soggetto a tassazione separata del 24%) e **reddito prelevato dal titolare o dai soci** (tassato quale reddito d'impresa ai fini Irpef con le aliquote progressive).

Destinatari naturali sono quindi tutti i **soggetti Irpef che adottano il regime di contabilità ordinaria** (requisito necessario per poter monitorare i flussi finanziari relativi ai prelievi di utili e riserve), i quali durante gli anni di durata dell'opzione (quinquennio) "rinunciano" alla tassazione dei redditi con il regime della trasparenza poiché **l'imposta su reddito d'impresa prevede la tassazione al 24% del reddito prodotto dall'impresa** al netto dei prelievi operati dal titolare o dai soci i quali costituiscono costi deducibili in capo all'impresa ed imponibili in capo ai percipienti.

Nell'ambito dei soggetti che **possono accedere al regime opzionale IRI** sono state anche incluse, in presenza di determinate condizioni, anche le società a responsabilità limitata, ed in particolare quelle che hanno i requisiti per poter accedere al regime di trasparenza fiscale di cui all'articolo 116 del Tuir (numero di soci non superiore a 10 o 20 per le cooperative e ricavi inferiori alle soglie previste per gli studi di settore). Tale ultima disposizione è stata modificata inserendo il **nuovo comma 2-bis secondo cui "in alternativa a quanto disposto dai commi 1 e 2, le società ivi previste possono esercitare l'opzione per l'applicazione del regime di cui all'articolo 55-bis. Gli utili di esercizio e le riserve di utili derivanti dalle partecipazioni nelle società che esercitano l'opzione di cui all'articolo 55-bis si considerano equiparati alle somme di cui al comma 3 dello stesso articolo"**.

Dalla lettura di tale disposizione emerge quindi che **l'opzione per l'IRI da parte delle "piccole" Srl si pone quale alternativa all'opzione di cui all'articolo 116 del Tuir**, e tale conclusione è coerente con l'obiettivo della nuova IRI di tassare le imprese interessate senza l'applicazione del regime di trasparenza. Pertanto, per le Srl che **hanno già optato per il regime di**

trasparenza sarà necessario attendere il **termine del triennio di durata dell'opzione** e solo successivamente sarà possibile procedere con l'opzione per l'IRI quale regime alternativo.

In buona sostanza, a seguito dell'introduzione dell'IRI, i regimi di tassazione delle Srl (con i requisiti di cui all'[articolo 116 del TUIR](#)) possono essere alternativamente i seguenti:

- **ordinario con imponibilità Ires al 24%** del reddito della società e tassazione Irpef in capo ai soci degli eventuali dividendi percepiti con le regole ordinaria;
- **opzione per trasparenza fiscale di cui all'[articolo 116 del Tuir](#)**, con imputazione diretta del reddito in capo ai soci indipendentemente dalla percezione e tassazione in capo agli stessi ai fini Irpef (vincolo triennale con rinnovo automatico salvo revoca);
- **opzione per l'IRI di cui all'[articolo 55-bis del Tuir](#)**, con tassazione in capo alla società del reddito al 24%, determinato al netto dei prelievi eseguiti dai soci e tassati ai fini Irpef in capo agli stessi (vincolo quinquennale).



DICHIARAZIONI

Dichiarazione Iva e affitto d'azienda

di **Raffaele Pellino**

Con l'approssimarsi della scadenza del 28.02.2017, i professionisti alle prese con la compilazione del modello Iva 2017 potrebbero scontrarsi con le problematiche relative **l'affitto d'azienda**. Regole particolari sono, infatti, previste nel caso in cui l'affitto d'azienda abbia comportato o meno la cessione del debito o del credito Iva ovvero se oggetto di affitto è stata l'unica azienda dell'imprenditore individuale.

Al fine di fare chiarezza al riguardo, si fornisce un quadro riepilogativo delle diverse casistiche.

Affitto d'azienda con cessione del debito o credito Iva

Se l'operazione di affitto d'azienda ha **comportato la cessione del debito o del credito Iva**, la dichiarazione annuale Iva deve essere presentata unicamente dal soggetto **avente causa** (affittuario); questi, in particolare, è tenuto all'obbligo dichiarativo mediante la presentazione di un modello composto dal **frontespizio e da due moduli** da compilare come segue:

- nel **frontespizio** vanno indicati la denominazione o ragione sociale, il codice fiscale, la partita Iva del soggetto avente causa (affittuario);
- **modulo n. 01**: nel modulo relativo al **soggetto avente causa (affittuario)** devono essere compilati **tutti i quadri inerenti la propria attività** riportando i dati delle operazioni effettuate dallo stesso soggetto **nel corso dell'anno 2016, compresi i dati relativi alle operazioni effettuate dal soggetto dante causa** (locatore) **nella frazione di mese o trimestre nel corso del quale è avvenuta l'operazione di affitto d'azienda**. Devono essere altresì compilati i quadri VT e VX al fine di riepilogare i dati relativi ai soggetti partecipanti all'operazione;
- **modulo n. 02**: nel modulo relativo al **soggetto dante causa (locatore)** devono essere compilati **tutti i quadri inerenti l'attività** dallo stesso svolta comprendendo i dati relativi alle operazioni effettuate fino all'ultimo mese o trimestre conclusosi anteriormente alla data dell'operazione di affitto d'azienda.

Inoltre, come si evince dalle istruzioni al modello Iva, il **soggetto avente causa** (affittuario) dovrà aver cura di:

- **indicare nel rigo VA1, campo 1**, la partita Iva del soggetto dante causa (locatore), cui il modulo si riferisce;
- **barrare la casella 2** dello stesso rigo per comunicare che il dante causa (locatore)

continua ad esercitare un'attività rilevante agli effetti dell'Iva.

Da compilare a cura del soggetto risultante da operazioni straordinarie	
In caso di fusioni, scissioni, ecc. indicare la partita IVA del soggetto fuso, scisso, ecc.	1 <input type="text"/>
Barrare la casella se il soggetto trasformato continua a svolgere l'attività agli effetti dell'Iva	2 <input type="checkbox"/>

Il **soggetto dante causa** (locatore) deve presentare la **propria dichiarazione esclusivamente con riferimento alle operazioni effettuate nell'anno 2016 relative alle attività non trasferite**. In tale ultima dichiarazione dovrà essere barrata la **casella 3** del **rigo VA1** per comunicare che il soggetto ha partecipato ad un'operazione straordinaria e nel **campo 4** dovrà essere indicato il credito emergente dalla dichiarazione annuale Iva 2016 ceduto, in tutto o in parte, a seguito dell'operazione.

VA1	Da compilare a cura del soggetto dante causa nelle ipotesi di operazioni straordinarie	Credito dichiarazione IVA/2016 ceduto
Barrare la casella se il contribuente ha partecipato ad operazioni straordinarie	3 <input type="checkbox"/>	4 <input type="text"/> ,00

Affitto d'azienda senza cessione del debito/credito Iva

Se a seguito dell'operazione di affitto d'azienda **non c'è stata cessione del debito o del credito Iva**, il modello Iva 2017 dovrà essere presentato **da ciascuno dei soggetti coinvolti nell'operazione** (quindi, sia il locatore che l'affittuario), **indicando ognuno i dati relativi alle operazioni effettuate nell'intero anno d'imposta**.

Affitto dell'unica azienda dell'imprenditore individuale

Anche quest'anno le istruzioni alla compilazione del modello Iva individuano una fattispecie di **esonero** dall'obbligo dichiarativo per ***“le imprese individuali che abbiano dato in affitto l'unica azienda e non esercitino altre attività rilevanti agli effetti dell'Iva”***.

In tal caso, come chiarito dalla [C.M. 72/1986](#), il **locatore dell'unica azienda data in affitto perde lo status di soggetto passivo** d'imposta, pur conservando, soltanto ai fini anagrafici, il numero di partita Iva. Si determina, così, una **“sospensione temporanea”** dell'esercizio dell'attività da parte del locatore, tenuto conto che, nella generalità dei casi, **“esso riprende la gestione dell'azienda alla scadenza del contratto”**.

Pertanto, l'esonero dalla presentazione della dichiarazione Iva riguardo **solo il periodo di affitto dell'azienda**; laddove, invece, **l'imprenditore abbia gestito l'azienda** dall'inizio dell'anno fino alla data in cui ha concesso la stessa in locazione, sarà tenuto alla presentazione della dichiarazione annuale Iva in relazione a tale periodo di attività. **Tale eventualità è applicabile anche laddove l'imprenditore affitti un ramo d'azienda**, in quanto in tal caso non si ha alcuna sospensione dell'attività ai fini Iva.

Cessione del debito o del credito Iva

Nel caso l'affitto dell'unica azienda da parte dell'imprenditore individuale comporti anche la **cessione del debito o del credito Iva**, il modello Iva 2017 presentato dal soggetto avente causa (affittuario) deve essere composto dal frontespizio e da due moduli (di cui uno relativo al locatore), seguendo le regole su indicate.

Cessioni di beni dell'azienda

Ulteriore casistica in cui **permane l'obbligo dichiarativo** è quella che vede l'imprenditore individuale, nel periodo di durata del contratto di affitto, cedere dei beni dell'azienda; sul punto, infatti, la [C.M. 157/1995](#) precisa che ***“ove nel periodo di affitto il titolare dell'azienda ponga in essere cessioni di beni facenti parte della azienda stessa, l'operazione deve essere assoggettata ad Iva e devono essere osservati i conseguenti adempimenti di fatturazione, registrazione, liquidazione e versamento dell'imposta e presentazione della relativa dichiarazione annuale”***.

Master di specializzazione

IVA NAZIONALE ED ESTERA

Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

Le novità 2017 sulla detrazione per interventi di risparmio energetico

di Luca Mambrin

L'[articolo 1 comma 2 della L. 232/2016](#) (legge di Bilancio 2017) ha disposto **la proroga**:

- al **31 dicembre 2017** della detrazione Irpef/Ires nella misura del **65%** prevista **per gli interventi di riqualificazione energetica**;
- al **31 dicembre 2021 per gli interventi su parti comuni condominiali** o che interessano tutte le unità immobiliari di cui si compone il condominio.

Sempre con riferimento agli interventi di **riqualificazione energetica su parti comuni di edifici condominiali** è stato inserito nel **D.L. 63/2013 il nuovo comma 2-quater** il quale prevede che per le spese sostenute dal **1 gennaio 2017 al 31 dicembre 2021**:

- la **detrazione** spetti nella misura del **70%** nel caso in cui gli interventi interessino l'involucro dell'edificio con un'**incidenza superiore al 25%** della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo;
- la medesima detrazione spetti nella misura del **75%**, se gli interventi sono finalizzati a **migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva** e che conseguano almeno la **qualità media** definita dal D.M. 26 giugno 2015.

Per tali interventi viene previsto un **limite massimo di spesa non superiore ad euro 40.000** moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio.

Inoltre, il successivo nuovo comma 2-quinquies prevede che **la sussistenza delle condizioni previste** per poter beneficiare delle aliquote di detrazione potenziale al **70% e al 75%** debba essere **asseverata** da **professionisti abilitati** mediante l'attestazione della prestazione energetica degli edifici di cui al D.M. 26 giugno 2015.

Sarà di competenza dell'ENEA **effettuare i controlli**, anche a campione, su tali dichiarazioni. La mancata veridicità dell'attestazione comporta la decadenza dal beneficio, ferma restando la **responsabilità** del professionista ai sensi delle disposizioni vigenti.

Per quanto riguarda le tipologie di interventi agevolabili non state previste modifiche rispetto al 2016:

-

TIPOLOGIA DI INTERVENTO	DETRAZIONE MASSIMA	LIMITE DI SPESA Detrazione 55% fino al 5.6.2013	LIMITE DI SPESA Detrazione 65% dal 6.6.2013 al 31.12.2017
interventi di riqualificazione globale energetica di edifici esistenti	€ 100.000	€ 181.818,18	€ 153.846,15
interventi sull' involucro degli edifici per la riduzione della trasmittanza termica	€ 60.000	€ 109.090,90	€ 92.307,69
installazione di pannelli solari per la produzione di acqua calda	€ 60.000	€ 109.090,90	€ 92.307,69
sostituzione di impianti di climatizzazione invernale	€ 30.000	€ 54.545,45	€ 46.153,85
acquisto e posa in opera di schermature solari	€ 60.000	–	92.307,69 (spese sostenute dal 1.1.2015 al 31.12.2017)
impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili	€ 30.000	–	46.153,84 (spese sostenute dal 1.1.2015 al 31.12.2017)
acquisto, l'installazione e la messa in opera di dispositivi multimediali	65% della spesa sostenuta		Non è previsto un massimale di spesa (spese sostenute dal 1.1.2016 al 31.12.2017)

Cessione del credito

Già a decorrere dal **1 gennaio 2016** per effetto delle disposizioni contenute nell'articolo 1 comma 74 della legge di Stabilità 2016 era stata prevista la possibilità:

- per le spese sostenute dal **1.2016 al 31.12.2016**,
- per interventi di **riqualificazione energetica** di parti comuni degli edifici condominiali,
- da **soggetti "incapienti"** di cui all'[articolo 11, comma 2](#), e all'[articolo 13, comma 1, lettera a\)](#), e [comma 5, lettera a\), del Tuir](#),

di optare per la **cessione del corrispondente credito ai fornitori che avevano effettuato gli interventi agevolabili**; il D.M. 22 marzo 2016 ne ha disposto le modalità attuative. Tale possibilità è stata **prorogata** alle medesime condizioni anche per l'anno 2017.

L'[articolo 1 al comma 2 della legge di Stabilità 2017](#) ha poi previsto che:

- per gli **interventi di cui al comma 2-quater** (interventi che interessano l'involucro dell'edificio con un'**incidenza superiore al 25%** della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo e interventi finalizzati a migliorare la prestazione energetica invernale ed estiva e che conseguano almeno la qualità media definita dal D.M. 26 giugno 2015),
- per le **spese sostenute a decorrere dal 1 gennaio 2017**,

i **soggetti beneficiari della detrazione** (non solo quelli "*incapienti*") possano **optare per la cessione** del corrispondente credito **ai fornitori** che hanno effettuato gli interventi ovvero ad altri **soggetti privati** (diversi da istituti di credito e intermediari finanziari), con la facoltà di successiva cessione del credito.

Dovrà essere emanato, entro l'1 marzo 2017 un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate con le **modalità di attuazione** di tale disposizione.



CONTENZIOSO

L'immediata esecutività delle sentenze tributarie

di **Luigi Ferrajoli**

La **provvisoria esecutività delle sentenze tributarie favorevoli al contribuente**, stabilita dall'[articolo 69 del D.Lgs. 546/1992](#) come novellato dal D.Lgs. 156/2015, deve ritenersi senz'altro già pienamente operante, anche in mancanza del decreto ministeriale di attuazione, in tutti quei casi in cui il giudice non intenda oppure non possa ovvero non voglia imporre alcuna garanzia a carico della parte privata.

È questo il principio affermato dalla [CTR di Milano nella sentenza n. 6725 del 13 marzo 2016](#).

Nel caso esaminato dalla CTR di Milano il contribuente presentava istanza di rimborso del credito Iva risultante dalla dichiarazione annuale presentata tardivamente. L'Ufficio rigettava tale istanza in quanto tardiva. **Il relativo provvedimento di diniego veniva impugnato dal contribuente** avanti il giudice tributario, che in primo grado rigettava il ricorso del contribuente. L'appello del contribuente era accolto e la CTR pronunciava condanna dell'Agenzia delle Entrate al rimborso del credito Iva risultante dalla dichiarazione annuale, specificando che **la sentenza deve ritenersi provvisoriamente esecutiva senza necessità di imporre al contribuente alcuna garanzia** trattandosi di somma inferiore a 10.000 euro.

Al riguardo è opportuno ricordare che il D.Lgs. 156/2015, in attuazione della legge delega per la revisione del processo tributario, ha previsto **l'immediata esecutività delle sentenze a favore del contribuente** ponendo così fine alla previgente situazione di evidente squilibrio, in cui l'esecutività prima del passaggio in giudicato delle sentenze poteva operare solo a favore del Fisco.

La **parità delle parti** nel processo tributario è stata attuata, però, solo in parte perché la previsione di legge non potrà trovare effettiva e concreta applicazione fino a che non sarà approvato il decreto ministeriale relativo al contenuto della garanzia collegata alle sentenze di condanna al rimborso dell'Amministrazione finanziaria.

L'[articolo 69 del D.Lgs. 546/1992](#), così come novellato dal D.Lgs. 156/2015, stabilisce, infatti che: *“Le sentenze di condanna al pagamento di somme in favore del contribuente e quelle emesse su ricorso avverso gli atti relativi alle operazioni catastali indicate nell'articolo 2, comma 2, **sono immediatamente esecutive**. Tuttavia il pagamento di somme dell'importo superiore a diecimila euro, diverse dalle spese di lite, **può essere subordinato dal giudice**, anche tenuto conto delle condizioni di solvibilità dell'istante, alla prestazione di idonea garanzia. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emesso ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, sono disciplinati il contenuto della garanzia sulla base di quanto previsto dall'articolo*

38-bis, comma 5, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, la sua durata nonché il termine entro il quale può essere escussa, a seguito dell'inerzia del contribuente in ordine alla restituzione delle somme garantite protrattasi per un periodo di tre mesi. ...".

Con la sentenza in rassegna la CTR di Milano, specificando di essere “a conoscenza della norma transitoria contenuta nel D.Lgs. n. 156/2015 secondo la quale la modifica all'articolo 69 del D.Lgs. 546/1992 entrerebbe in vigore solo dopo l'emanazione di un decreto ministeriale volto a disciplinare i contenuti delle garanzie da imporre alla parte privata, ha affermato che **è innanzitutto irragionevole che la previsione di esecutività possa essere subordinata all'emanazione di un decreto relativo alle garanzie quando esse non sono dovute**. In ogni caso va detto che la legge delega non prevedeva che a fronte dell'esecutività si dovesse imporre una garanzia; tantomeno quindi potrebbe ammettersi che la previsione di esecutività chiaramente espressa nella legge sia indefinitamente posticipata dal legislatore delegato al fine di disciplinare tale aspetto marginale che ben il giudice può regolamentare caso per caso”.

Peraltro, viene sottolineato che il fatto che il legislatore delegato – senza imporre limiti di tempo – abbia subordinato l'effettiva entrata in vigore della norma all'emanazione di un provvedimento regolamentare la cui iniziativa è lasciata in mano al dicastero dell'Economia e delle Finanze, che in sostanza **è una delle parti del processo**, solleva ulteriori **ombre di incostituzionalità** sull'[articolo 12, comma 2, del D.Lgs. 156/2015](#) disciplinante il regime intertemporale di applicazione della nuova norma.

La CTR di Milano conclude, quindi, affermando che è necessario dare alla norma contenuta nel novellato [articolo 69 D.Lgs. 546/1992](#) una lettura costituzionalmente orientata ed affermare che la provvisoria esecutività delle sentenze tributarie favorevoli al contribuente, già chiaramente imposta dalla legge delega, debba necessariamente ritenersi **già pienamente operante in tutti quei casi in cui il giudice non intenda oppure non possa, ovvero non voglia imporre alcuna garanzia a carico della parte privata del processo**.



ENTI NON COMMERCIALI

I nuovi obblighi contabili 2017 per gli enti non commerciali

di **Guido Martinelli, Marta Saccaro**

In conseguenza delle modifiche apportate dalla legge di Bilancio 2017 sono rilevanti le **novità** che interessano la **contabilità degli enti non commerciali ammessi al regime semplificato**.

Sicuramente significativo è l'**aumento** di cui al [comma 50, articolo 1 L. 232/2016](#) a 400.000 euro (rispetto ai precedenti 250.000) del **limite di ricavi** previsto per l'accesso al particolare **regime forfettario della L. 398/1991**.

È piuttosto probabile che, a seguito di questo innalzamento (che fa coincidere il limite di ricavi con quello previsto dall'[articolo 18 del D.P.R. 600/1973](#) per l'accesso alla **contabilità semplificata** in caso di attività aventi ad oggetto la prestazioni di servizi) la stragrande maggioranza degli "aventi diritto" opti da quest'anno per il **regime forfettario**.

È indubbia, infatti, la **convenienza** di questo regime, sia per quanto riguarda il **risparmio di imposta** (Ires, Irap e Iva sono calcolate a *forfait* sui ricavi) sia per quanto riguarda l'**alleggerimento degli oneri contabili** (è previsto solo l'obbligo di effettuare un'unica indicazione cumulativa mensile per le operazioni effettuate sul registro conforme a quello approvato con D.M. 11 febbraio 1997, opportunamente integrato).

Non tutti gli **enti non commerciali** che nell'ambito dell'attività d'impresa non superano il limite previsto per la contabilità semplificata possono tuttavia esercitare l'opzione per l'applicazione della L. 398/1991 che, lo ricordiamo, è riservata agli **enti "di tipo associativo"**.

Chi **non ha la forma giuridica di associazione** (es. fondazioni, comitati, enti religiosi non associativi ecc.) deve necessariamente fare riferimento, per le attività rilevanti ai fini fiscali, esclusivamente alle **regole ordinarie** previste per la contabilità degli enti non commerciali e, segnatamente, all'[articolo 20 del D.P.R. 600/1973](#) che, a sua volta, rinvia all'[articolo 18](#) dello stesso decreto con riferimento alla descrizione delle regole contabili per le **"imprese in contabilità semplificata"**.

Di conseguenza anche gli enti non commerciali che, per gestire l'attività commerciale, adottano il regime di contabilità semplificata, a decorrere dal 2017 sono **soggetti alle nuove regole** disposte dall'[articolo 1, comma 22, della L. 232/2016](#) (che ha modificato il citato [articolo 18, D.P.R. 600/1973](#)).

A partire da quest'anno, quindi, anche gli enti non commerciali, per gestire l'attività d'impresa in contabilità semplificata devono **obbligatoriamente seguire il criterio di cassa**, non essendo

più possibile effettuare le registrazioni per competenza. Tralasciando le considerazioni operative legate al passaggio dal vecchio al nuovo regime, che riguardano la generalità dei soggetti in contabilità semplificata, ci occupiamo in questa sede dei problemi specifici che interessano gli enti non commerciali in forza delle particolari disposizioni normative che li riguardano.

Si fa riferimento, in particolare, agli articoli del Tuir modificati dal D.Lgs. 460/1997 che hanno imposto di effettuare una **netta separazione tra attività commerciale e attività istituzionale** degli enti non commerciali, prevenendo l'obbligo di ripartire i costi promiscui secondo un preciso rapporto, previsto per legge.

La presenza di **due ambiti contabili diversi** presuppone necessariamente che i **principi di contabilizzazione** siano **gli stessi** pena **l'impossibilità di predisporre il bilancio complessivo** che illustri sia l'attività istituzionale che quella commerciale dell'ente.

E che dire della percentuale di **scorporo dei costi promiscui** calcolata, secondo il disposto del [comma 4, articolo 144 Tuir](#), ovvero in base al rapporto tra ricavi commerciali e ricavi complessivi (commerciali + istituzionali)?

Va da sé che gli elementi che compongono il rapporto devono necessariamente essere **commensurabili** se no si corre il rischio che l'indicatore non dia un'informazione corretta. È inoltre necessario verificare la **prevalenza**, anche quantitativa, **dell'attività istituzionale rispetto a quella commerciale** per il rispetto del vincolo imposto dall'[articolo 149 del Tuir](#): anche sotto questo profilo, per consentire un'applicazione corretta del principio sotteso alla norma citata, le regole di registrazione devono essere le stesse per entrambi i regimi.

Per tutti questi motivi è quindi evidente che, imporre dal 2017 il regime di cassa per l'attività commerciale, porta necessariamente la conseguenza che **anche l'attività istituzionale debba essere gestita con criteri analoghi a quelli previsti per la gestione d'impresa**.

Quindi delle due l'una: o l'ente adottava già in passato il regime di cassa anche per le registrazioni relative all'attività istituzionale (ipotesi verosimile nelle realtà di minori dimensioni e poco strutturate dal punto di vista amministrativo) oppure, nei casi in cui sia stato in precedenza seguito il regime di **competenza** sia per l'attività commerciale che per quella istituzionale, non resterà che esercitare l'opzione prevista dal [comma 8 dell'articolo 18](#) che consente l'applicazione per il **regime ordinario**.

Non si ritiene infatti, in questo caso, che l'opzione per il criterio della "**registrazione**" di cui al [comma 4 dell'articolo 18, D.P.R. 600/1973](#) possa dirsi risolutiva in questa fattispecie (rimane infatti il problema di comparabilità con la gestione istituzionale).

Un ultimo aspetto da considerare è il **coordinamento** delle nuove regole con il disposto dell'[articolo 145 del Tuir](#) che consente agli enti ammessi alla contabilità semplificata, di determinare il reddito applicando ai ricavi determinati **coefficienti**.

A questo proposito dovrà essere chiarito se anche per la determinazione del reddito imponibile Ires applicando i coefficienti forfettari si dovrà tenere conto, a partire da quest'anno, del **nuovo regime di cassa**.

