

Edizione di martedì 9 gennaio 2018

ADEMPIMENTI

Contabilità ordinaria: vincolo triennale e revoca anticipata
di **Fabio Garrini**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Derivazioni “difficili”: il punto sulla giurisprudenza
di **Massimiliano Tasini**

IMPOSTE SUL REDDITO

È il Fisco a dover provare l'intento elusivo della donazione
di **Angelo Ginex**

PATRIMONIO E TRUST

Tassazione “mista” del trust
di **Sandro Cerato**

IVA

Split payment 2018
di **Dottryna**

ADEMPIMENTI

Contabilità ordinaria: vincolo triennale e revoca anticipata

di **Fabio Garrini**

Come chiarito dell'Agenzia delle Entrate nella [circolare 11/E/2017](#), la nuova versione dell'[articolo 18 D.P.R. 600/73](#) impone un **vincolo triennale** nel caso il contribuente decida di **applicare facoltativamente il regime di contabilità ordinaria**; il medesimo documento di prassi offre comunque la possibilità di **fuoriuscire anticipatamente nel caso di opzioni già espresse prima del 2017**.

L'opzione per la contabilità ordinaria

Il regime di **contabilità semplificata** (che dal 2017 segue il principio di "cassa mista" e non più quello di competenza) rappresenta il regime naturale dei soggetti che esercitano un'attività di impresa e che siano in possesso dei requisiti previsti dall'[articolo 18, comma 1, DPR 600/1973](#).

Gli imprenditori che esercitano la propria attività in forma individuale (anche in forma familiare), le società di persone, nonché gli enti non commerciali, adottano il regime di contabilità semplificata **se rispettano determinati limiti di ricavi conseguiti nel periodo di imposta**, differenziati a seconda della tipologia di attività esercitata pari a:

- **€ 400.000** per chi svolge un'attività di **prestazioni di servizi**, ovvero
- **€ 700.000** per chi svolge **altre attività**.
- per coloro che svolgono più attività occorre far riferimento all'attività prevalente ([circolare AdE 80/E/2001](#)), posto che comunque è necessario in ogni caso rispettare complessivamente il limite previsto per le altre attività, quindi in ogni caso i ricavi non possono eccedere il limite di € 700.000 ([risoluzione AdE 293/E/2007](#)).

Conseguentemente, se tali limiti dimensionali sono soddisfatti, l'ingresso nel regime non è subordinato ad una manifestazione di volontà del contribuente, ma risulta **automatico**.

Al riguardo, l'[articolo 18, comma 9, DPR 600/1973](#) dispone che i soggetti che **intraprendono l'esercizio di un'impresa commerciale**, qualora ritengano di percepire ricavi per un ammontare, ragguagliato ad anno, non superiore ai limiti stabiliti dal comma 1 per l'applicazione del regime (quelli appena ricordati), possono **già dal primo anno** tenere la **contabilità semplificata**.

Va peraltro ricordato che tale possibilità **non è subordinata ad alcuna comunicazione preventiva** all'Amministrazione finanziaria.

Il vincolo triennale e la revoca anticipata

L'opzione per la contabilità ordinaria, con **vincolo triennale** ai sensi dell'[articolo 18, comma 8, DPR 600/1973](#), ha effetto dall'inizio del periodo di imposta nel corso del quale la scelta è effettuata fino a quando non è revocata, e si esercita per **comportamento concludente**, dandone comunicazione con il **quadro VO** della dichiarazione IVA. Il citato comma 8 recita infatti: *"Il contribuente ha facoltà di optare per il regime ordinario. L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e, in ogni caso, per il periodo stesso e per i due successivi."*

In merito alla questione inerente la durata di tale opzione sono emersi dubbi interpretativi.

Infatti, malgrado anche la formulazione dell'articolo 18 DPR 600/73 vigente **sino al 2016** prevedesse l'efficacia triennale, l'[articolo 3, comma 1, DPR 442/97](#) stabilisce che per i regimi contabili l'opzione è **vincolante per un anno**. Tale ultima previsione prevaleva sulla precedente, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella [circolare 209/E/1998](#).

Il **vincolo annuale** di certo operava **sino al 2016**, ma dubbi si sono posti in relazione alla versione dell'**articolo 18 DPR 600/1973** vigente dal **1 gennaio 2017**, dove risulta riproposto il termine triennale: sul punto infatti interviene l'Agenzia delle Entrate nella **circolare 11/E/2017** affermando come oggi **il regime di contabilità ordinaria deve necessariamente essere osservato per almeno un triennio**.

L'Agenzia si pronuncia anche in relazione alle **opzioni già espresse al 1 gennaio 2017**, osservando come l'**articolo 1 DPR 442/1997** consente *"la variazione dell'opzione e della revoca nel caso di modifica del relativo sistema in conseguenza di nuove disposizioni normative."*

In relazione alla **scelta già espresse prima del 2017**, nella medesima **circolare 11/E/2017** l'Agenzia afferma che, tenuto conto delle significative modifiche apportate al regime delle imprese minori, i soggetti che nel 2016 hanno **optato** per il **regime di contabilità ordinaria** potevano, dal 1 gennaio 2017, **revocare** la scelta effettuata e accedere al regime in parola.

Vi è anche un'indicazione a favore di coloro che intendono **modificare il proprio comportamento dal 2018**: *"peraltro, tenuto conto che i chiarimenti relativi al regime semplificato sono resi in corso d'anno, coloro che per il 2017 hanno tacitamente rinnovato l'opzione per la contabilità ordinaria, possono revocare nel 2018 la scelta operata per applicare il regime semplificato."*



Seminario di specializzazione

IL REGIME DI CASSA E I FORFETTARI

Scopri le sedi in programmazione >

REDDITO IMPRESA E IRAP

Derivazioni “difficili”: il punto sulla giurisprudenza

di **Massimiliano Tasini**

Nel maggio 1994 l'allora **Ministero delle Finanze**, in risposta a due quesiti, ebbe modo di precisare che gli **Uffici finanziari non hanno titolo per sindacare le classificazioni e le valutazioni di bilancio, salvo che il bilancio non sia impugnato** e da tale impugnazione emerga **materia imponibile**: nel qual caso, “**non può escludersi**” l'emissione di un atto impositivo ([C.M. 73/1994](#), domande 3.5 e 3.13).

Fu poi confermato che gli **Uffici finanziari non** avevano titolo per **impugnare** il bilancio.

Questa risposta non è **mai** stata ufficialmente **smentita**. Naturalmente, è una risposta che pesa come un macigno, e dunque oggetto di vibranti **discussioni**.

La stessa **Amministrazione finanziaria** ha mostrato diffidenza, seppure in modo non sistemico: ad esempio la [circolare AdE 25/E/2007](#) ha affermato che gli **immobili “merce”** non rientrano nel test di operatività delle cd. “società di comodo” ma alla condizione che la **classificazione** tra gli **immobili merce** “sia improntata a **corretti principi contabili**”; parimenti, la [circolare AdE 19/E/2009](#) ha a più riprese evidenziato la necessità di adottare corretti **principi contabili** ai fini del controllo sull'applicazione dell'[articolo 96 Tuir](#).

Questi “accenni” sono **sintomatici** ma **non decisivi**, e comunque sembrerebbero **non** trovare **supporto normativo**.

Basterà osservare, a mo' di esempio, che nel 2008, **abrogato** il **Quadro EC**, fu necessaria una espressa previsione per attribuire al **Fisco** il potere di **rettificare gli ammortamenti** spesati in misura maggiore di quella imputata nei bilanci fino al 2007, salvoché non sussistessero ragioni idonee a giustificare l'**incremento del costo**, adeguatamente espresse in **nota integrativa**; così come varrà bene osservare che solo l'IRAP consente all'Ufficio di **disapplicare** le appostazioni contrarie ai principi contabili, proprio in virtù di una espressa previsione normativa, assente nel comparto delle **imposte dirette**.

Peraltro, l'[articolo 37 bis D.P.R. 600/1973](#) consentiva, fino alla sua **abrogazione** – operata con il decreto sulla c.d. “**certezza del diritto**” (D.Lgs. 128/2015) – di **disattendere** le **classificazioni** e le **valutazioni di bilancio**, ma **ricorrendo i presupposti** contemplati dalla disposizione, e comunque in chiave **antielusiva**, e non evasiva (concetti ora chiaramente incompatibili, giusta la previsione dell'**articolo 10 bis** dello **Statuto dei Diritti del Contribuente**).

Sembrerebbe quindi confermato che il Fisco debba operare nella parte “bassa”, cioè **dando “per**

buono” il contenuto del **bilancio di esercizio**.

Naturalmente, l'affermazione assume una valenza ancora più dirompente nell'era attuale, in cui siamo tutti **“IAS-dipendenti”**, ed in qualche modo il potere dell'**Amministrazione Finanziaria** sarebbe a maggior ragione limitato.

Ma non è questo il pensiero della **Suprema Corte, Quinta Sezione Tributaria**.

La [sentenza 24939/2013](#) afferma che il Fisco non può sostenere l'obbligo dell'impresa di capitalizzare costi in quanto dallo stesso ritenuti a **carattere pluriennale**; nondimeno, in motivazione è chiaramente espresso il principio che la **discrezionalità** di cui dispone l'amministratore nel predisporre il **progetto di bilancio** è **“tecnica”** e non **“soggettiva”**.

La sentenza però soprattutto rileva – paragrafo 3.8 – che *“le risultanze del **bilancio civilistico** sono destinate a valere anche ai fini delle **determinazioni fiscali**, a meno che non si dimostri che le stesse contrastano con i principi di corretta e veritiera rappresentazione della situazione patrimoniale ed economica dell'impresa stabiliti dal codice civile ... quando vi è un bilancio approvato, l'amministrazione finanziaria può svolgere una verifica relativamente alla **allocazione di alcune poste** al fine di garantire non solo la **veridicità** e la **correttezza** dei risultati contabili, ma anche la più ampia **trasparenza** dei dati di bilancio che a quei risultati conducono, precisando che tale verifica può essere attuata con lo strumento dell'accertamento, senza la necessità di utilizzare la normativa civilistica sull'**impugnazione del bilancio**”*.

A conclusioni ancora più nette perviene la successiva [sentenza 22016/2014](#), secondo la quale il **cambio** della **aliquota di ammortamento** applicata – prima ridotta del 50% di quella tabellare, poi intera – senza adeguata **spiegazione in nota integrativa** in seno al bilancio di esercizio **determina la nullità della delibera di approvazione del bilancio** e di riflesso l'**indeducibilità della quota maggiorata**.

Sempre secondo la Suprema Corte ([sentenza 25690/2016](#)), poi, in ipotesi di **spese promozionali capitalizzate** e dedotte per quote, laddove siano stati **violati i principi contabili** – nella specie il n. 24 – la quota spesa negli esercizi è **indeducibile**.

Nel senso suesposto è pure la **giurisprudenza di merito**: basterà qui richiamare [CTR Campania sentenza n. 8511 del 16/10/2017](#), secondo la quale per effetto del principio di **derivazione** fissato dall'[articolo 83 Tuir](#) l'esatta imputazione a bilancio di un componente reddituale spiega effetti non solo sul piano civilistico, ma anche sul piano **fiscale**.

Forse sarà il caso di riconsiderare i modelli organizzativi dei nostri Studi, dedicando maggior tempo e cura alla redazione dei **bilanci di esercizio**.

Master di specializzazione

IL BILANCIO POST RIFORMA E LA NUOVA DISCIPLINA FISCALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IMPOSTE SUL REDDITO

È il Fisco a dover provare l'intento elusivo della donazione

di Angelo Ginex

La **Corte di Cassazione**, con [sentenza n. 29182 del 06/12/2017](#), è tornata ad esaminare un argomento molto interessante, ovvero la configurabilità del carattere **elusivo**, ex [articolo 37, comma 3, D.P.R. 600/1973](#), di un'operazione di **donazione di terreno edificabile in favore dei parenti prossimi del donante, seguita da una cessione dello stesso da parte del donatario**.

La ragione per la quale **tale fattispecie potrebbe risultare elusiva** è abbastanza semplice: essa consiste nella possibilità di realizzare una plusvalenza minore rispetto a quella che si realizzerebbe in caso di vendita diretta, senza l'interposizione del donatario.

Ai fini della determinazione della plusvalenza, l'[articolo 68, comma 2, Tuir](#) distingue a seconda che l'area oggetto di cessione sia stata acquistata a **titolo oneroso** oppure a **titolo gratuito** (donazione e/o successione *mortis causa*).

Nel primo caso, la somma dalla quale partire per effettuare il calcolo della plusvalenza consiste nel **prezzo di acquisto**, aumentato di tutti gli oneri inerenti e rivalutato con il coefficiente Istat proprio dell'anno di acquisto.

Nel secondo caso, invece, il costo di acquisto è dato dal **valore definito o dichiarato ai fini delle imposte di successione e donazione**, aumentato di ogni altro costo successivo inerente.

Sulla base di questi criteri di calcolo, è evidente come la **donazione di un terreno edificabile a favore di un familiare, seguita dalla vendita o dalla permuta dello stesso da parte del donatario**, possa costituire uno **strumento per eludere la tassazione della plusvalenza**: in questa fattispecie, invero, la determinazione del costo fiscale delle aree pervenute per donazione avviene in base al valore dichiarato nell'atto di donazione, permettendo così al donatario di **rivalutare il costo sostenuto dal donante**, in modo da consentirgli di realizzare una **plusvalenza minore o nulla**.

Chiarito ciò, nella pronuncia in rassegna, la **Corte di Cassazione** ha affermato, innanzitutto, che **non risulta priva di causa la donazione di un terreno edificabile fra parenti prossimi e la successiva permuta di tale bene da parte del donatario**, in quanto **il donante è libero di pianificare la propria successione ereditaria ed i propri rapporti patrimoniali**: quindi, l'operazione nel suo complesso non appare priva dello spirito di liberalità, che, come noto, è un elemento essenziale del contratto di donazione, richiesto dal nostro ordinamento a pena di nullità dello stesso (cfr., [Cassazione, sentenze nn. 16158/2016 e 21952/2015](#)).

Inoltre, la Suprema Corte ha rammentato che **è l'Agenzia delle Entrate ad essere gravata dell'onere probatorio** circa l'**uso strumentale** della donazione per evitare il pagamento dell'imposta sulla plusvalenza maturata dal donante (cfr., [Cassazione, sentenze nn. 5408/2017 e 14470/2016](#)).

In base a quanto disposto dall'[articolo 37, comma 3, D.P.R. 600/1973](#), perché tale reddito possa attribuirsi al contribuente-donante, **non risulta sufficiente l'allegazione della sequenza temporale fra la donazione e la permuta** (nel caso di specie avvenuta il giorno successivo alla donazione), la quale non è idonea a dimostrare l'esistenza di un'interposizione fittizia di persona.

Perché l'onere probatorio possa ritenersi soddisfatto, **l'Amministrazione finanziaria deve fornire elementi probatori** atti a far pensare all'**assenza dello spirito di liberalità** e alla **strumentalità dell'operazione** per evitare il carico fiscale della plusvalenza, quali, ad esempio, il versamento di acconti al donante o la partecipazione di questi alle trattative per la permuta.

In definitiva, quindi, **non è *sine causa* la donazione di un bene immobile** fra parenti prossimi e la successiva permuta dello stesso da parte del donatario, ma l'operazione può essere contestata dall'Amministrazione finanziaria, che è però tenuta a fornire la **prova dell'intento di evitare il pagamento della plusvalenza maturata dal donante**.

PATRIMONIO E TRUST

Tassazione “mista” del trust

di **Sandro Cerato**

Nonostante l'**assenza di una disciplina civilistica interna del trust** (pur riconosciuto dall'Italia per aver aderito alla Convenzione dell'Aja), con la Legge finanziaria del 2007 è stata introdotta nel nostro ordinamento la disciplina fiscale del *trust* ai fini delle imposte sui redditi.

L'[articolo 73 Tuir](#), infatti, annovera il **trust tra i soggetti passivi Ires**, ed in particolare tra gli **enti commerciali** (lett. b) se svolgono un'attività produttiva di reddito d'impresa, ovvero tra gli **enti non commerciali** (lett. c) qualora siano introdotti nel *trust* beni diversi dall'azienda (tipicamente immobili e partecipazioni).

Pertanto, il primo aspetto da considerare ai fini fiscali riguarda la **soggettività passiva del trust per le imposte dirette**, con conseguente obbligo di determinazione del reddito imponibile (e di presentazione della dichiarazione):

- quale **reddito d'impresa, se il trust è commerciale**;
- quale **sommatoria delle singole categorie reddituali** in presenza di un *trust* non commerciale.

Ad esempio, se il disponente ha conferito in *trust* degli immobili che vengono concessi in affitto, il reddito deve considerarsi di natura fondiaria, così come se nel *trust* confluiscono delle partecipazioni per le quali sono percepiti dei dividendi il reddito rientra tra quelli di capitale.

Una volta determinato il reddito da parte del *trust*, è **necessario verificare il soggetto in capo al quale il reddito stesso deve essere tassato**, ed in tale ambito l'Agenzia delle Entrate con la [circolare 48/E/2007](#) ha distinto due ipotesi:

- in presenza di **beneficiari individuati** che hanno diritto di pretendere dal *trustee* l'assegnazione del reddito, la tassazione avviene per trasparenza in capo ai predetti beneficiari, indipendentemente dall'effettiva percezione del reddito stesso (in tale ipotesi il **trust è “trasparente”**);
- in tutti gli altri casi, la **tassazione avviene direttamente in capo al trust cd. “opaco”**.

I beneficiari persone fisiche di un *trust* trasparente dovranno quindi assoggettare a tassazione Irpef il reddito loro attribuito (anche se non effettivamente percepito), considerato quale **reddito di capitale** ai sensi dell'[articolo 44, comma 1, lett. g-sexies](#), [Tuir](#), con conseguente tassazione progressiva variabile in funzione anche della presenza di eventuali altri redditi in capo ai beneficiari.

Al contrario, in presenza di un **trust opaco**, è lo stesso *trust* che assoggetta ad Ires con l'aliquota del 24% il reddito prodotto, evidenziando che tale tassazione è definitiva ed assorbente anche per le future assegnazioni ai beneficiari.

Tuttavia, nella prassi dell'Agenzia delle Entrate ([risoluzione AdE n. 81/E/2008](#)) è stato coniato anche un **trust "misto"**, ossia un *trust* in cui è stabilito nell'atto istitutivo che il **reddito del trust**, al netto dei relativi costi, è **mantenuto nel trust stesso** ed utilizzato secondo gli specifici scopi da questo previsti; tuttavia non potrà essere erogato più del 75% del reddito prodotto.

In tal caso, secondo l'Agenzia delle Entrate il **reddito prodotto dal trust non può essere imputato per intero per trasparenza ai beneficiari**, poiché la **parte non distribuita** (di valore almeno pari al 25%) deve essere **tassata** ai fini Ires direttamente **in capo al trust stesso**.

Diversamente, la quota di **reddito distribuita** ai beneficiari, che non può superare il 75% del reddito complessivo, deve essere **imputata per trasparenza ai beneficiari** (nel caso di specie, al disponente e, dopo la sua morte, ai suoi discendenti).



Master di specializzazione

"FARE TRUST": IL TRUST COME OPPORTUNITÀ PROFESSIONALE

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Split payment 2018

di Dottryna



La scissione dei pagamenti (o *split payment*) è stata introdotta dalla legge di Stabilità per il 2015 (articolo 1, comma 629, lettera b), L. 190/2014) al fine di ridurre il “Vat gap” e contrastare i fenomeni di evasione e le frodi Iva (articolo 17-ter D.P.R. 633/1972).

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Dottryna, nella sezione “Iva”, una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo analizza l’ambito soggettivo del meccanismo alla luce delle novità applicabili dal 1° gennaio 2018.

L’[articolo 17-ter del decreto Iva](#) individua l’ambito **soggettivo** dello *split payment*. A seguito delle modifiche introdotte dall’[articolo 1 del D.L. 50/2017](#) (cd. **Manovra correttiva**), così come modificato dalla **L. 96/2017 di conversione**, è previsto che il meccanismo trovi applicazione per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate **nei confronti di Amministrazioni pubbliche come definite dall’articolo 1, comma 2, della L. 196/2009**, inclusi gli **enti pubblici non economici** nazionali, regionali e locali come gli **Ordini professionali** (tra cui si annovera il CNDCEC), nonché di alcune **società “assimilate”**.

Ciò ha comportato una **estensione dell’ambito soggettivo** del meccanismo; coerentemente, la norma modificativa ha altresì adattato la **rubrica** dell’[articolo 17-ter](#) in “**Operazioni effettuate nei confronti di pubbliche amministrazioni e altri enti e società**”.

Successivamente, l’ambito soggettivo dello *split payment* è stato **ulteriormente esteso** ad opera del **D.L. 148/2017**, il quale, sostituendo il [comma 1-bis dell’articolo 17-ter](#), ha modificato il quadro identificativo dei **soggetti interessati diversi dalle pubbliche Amministrazioni**.

In particolare, l’articolo 3 del decreto ha riscritto il **comma 1-bis dell’articolo 17-ter del decreto Iva** stabilendo che lo *split payment* trova applicazione, oltre che nei confronti delle **pubbliche Amministrazioni (comma 1)**, anche per:

- gli **enti pubblici economici** nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persone (lettera 0a);
- le **fondazioni** partecipate da amministrazioni pubbliche soggette allo *split payment* per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70% (lettera 0b);
- le società controllate direttamente dalla **presidenza del Consiglio e dai ministeri** attraverso voti sufficienti per esercitare un 'influenza dominante nell'assemblea ordinaria (lettera a);
- le società controllate direttamente o indirettamente da **Amministrazioni pubbliche**, enti pubblici e società possessori della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria (lettera b);
- le società partecipate, **per una percentuale non inferiore al 70%**, da Amministrazioni pubbliche o da enti o società di cui ai punti precedenti (lettera c);
- le **società quotate**, inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana o con altro eventuale indice per il mercato azionario stabilito dal decreto MEF, identificate ai fini Iva nel territorio italiano, si ritiene anche tramite un rappresentante fiscale (lettera d).

In pratica, quindi, la **new entry** dei soggetti allo *split payment* è quella delle **fondazioni**.

Le **nuove regole**, previste dal D.L. 148/2017, saranno applicabili dalle **fatture emesse dal 1° gennaio 2018** e, **con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro quarantacinque giorni dal 16 ottobre 2017 (entrata in vigore del decreto)**, saranno stabilite le nuove modalità di attuazione.

Fino al 31 dicembre 2017 rimangono, quindi, in vigore le disposizioni recate dal D.L. 50/2017.

Nelle **more** del perfezionamento dell'*iter* di pubblicazione del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, il **MEF** ha provveduto, in data **19 dicembre 2017**, alla pubblicazione degli **elenchi, validi per l'anno 2018**, dei soggetti tenuti all'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti di cui al nuovo **articolo 17-ter, comma 1-bis**.

Al riguardo va ricordato, infatti, che non sono incluse negli elenchi le **Amministrazioni pubbliche**, comunque tenute all'applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti ma per le quali è possibile fare riferimento all'**elenco IPA**.

