



Edizione di venerdì 6 Dicembre 2024

CASI OPERATIVI

Cambio di regime contabile e adesione al CPB

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Guida al versamento dell'acconto Iva 2024

di Mauro Muraca

PATRIMONIO E TRUST

Non solo trust: i vincoli di destinazione atipici e la relativa tassazione indiretta

di Silvio Rivetti

LA LENTE SULLA RIFORMA

L'accertamento con adesione dei parziali automatizzati può non essere oggetto di contraddittorio

di Gianfranco Antico

BILANCIO

Nessuna decadenza dal compendio unico in caso di affitto alla "propria" società

di Luigi Scappini

ORGANIZZAZIONE STUDI E M&A

Casse di Previdenza e Assistenza: un faro che potrebbe illuminare il cammino delle aggregazioni tra professionisti

di Goffredo Giordano di MpO Partners

CASI OPERATIVI

Cambio di regime contabile e adesione al CPBdi **Euroconference Centro Studi Tributari** **FiscoPratico** La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI** per lo **Studio del Commercialista** [scopri di più >](#)

Una ditta individuale svolge l'attività di autotrasporto di merci per c/terzi (codice attività 49.41.00) dal 2019 in regime di contabilità semplificata con opzione di non effettuare le annotazioni degli incassi e pagamenti (articolo 18, comma 5, D.P.R. 600/1973). In base a tale opzione i ricavi si intendono incassati alla data di registrazione del documento contabile. La ditta fin dall'inizio dell'attività ha anche optato per il differimento della registrazione delle fatture emesse al trimestre successivo a quello di emissione secondo quanto previsto dall'articolo 74, comma 4, D.P.R. 633/1972 per le imprese di autotrasporto c/terzi.

Dal 1° gennaio 2025 la ditta dovrà obbligatoriamente adottare il regime di contabilità ordinaria per il superamento del limite di 500.000 euro di ricavi contabilizzati nel 2024. Conseguentemente i ricavi relativi all'ultimo trimestre del 2024 andranno ad aggiungersi ai ricavi conseguiti per competenza nel 2025. Ciò avverrà mediante indicazione della relativa variazione in aumento da effettuarsi nel quadro RF del Modello Unico PF 2026 per il periodo 2025. Ovviamente il reddito 2025 sarà cospicuo data la registrazione di ricavi relativi a 15 mesi di attività (ultimo trimestre 2024 + intero periodo 2025) e di costi relativi ai normali 12 mesi del periodo.

Per quanto premesso la ditta avrebbe intenzione di aderire al CPB per gli anni 2024 e 2025, andando così a definire i redditi 2024 e 2025 sulla base del reddito dichiarato nel 2023.

Dato per assodato che il passaggio dal regime di cassa al regime di competenza non è causa di cessazione o decadenza dal CPB, si chiede se la variazione in aumento relativa ai ricavi dell'ultimo trimestre 2024 registrati nel 2025 abbia effetti sul reddito concordato per il 2025 ed in caso affermativo quali. In particolare, ci si chiede se tali ricavi possano essere in qualche modo considerati dall'Agenzia delle entrate quali sopravvenienze attive da dichiarare in aggiunta al reddito d'impresa concordato per il 2025.

La ditta ha realizzato nel 2023 una consistente perdita fiscale che intenderebbe utilizzare in compensazione dei redditi concordati per il 2024 e 2025.

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRATICO...](#)

**FiscoPratico**

I "casi operativi" sono esclusi dall'abbonamento Euroconference News e consultabili solo dagli abbonati di FiscoPratico.

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Guida al versamento dell'acconto Iva 2024

di **Mauro Muraca**

Convegno di aggiornamento

Dichiarazione Iva 2025: novità e casi operativi

Scopri di più

Normativa di riferimento

Articolo 6 L. 405/1990;

Articolo 1, D.P.R. 100/1998,

Articolo 74, comma 4, D.P.R. 633/1972;

Articolo 7 D.P.R. 542/1999;

Articolo 1, comma 471, L. 311/2004;

Articolo 36 D.P.R. 633/1972;

Articolo 13 D.Lgs. 471/1997;

Articolo 10-ter D.Lgs. 74/2000

Documenti di Prassi

Risoluzione n. 16/E/2008;

Circolare n. 54/E/2005;

Circolare n. 40/E/1993;

Risposta interpello 350/2019;

Risposta interpello 859/2021

Giurisprudenza

Cassazione n. 4145/2014.

L'[articolo 6, L. 405/1990](#), prescrive l'obbligo, per i soggetti passivi Iva, di procedere al **pagamento di un acconto dell'Iva relativa** all'ultimo periodo dell'anno (mese o trimestre), da effettuarsi entro **il giorno 27 del mese di dicembre di ogni anno**. Per l'anno 2024, il termine in parola scade il prossimo 27.12.2024.

Soggetti interessati

Salvo le diverse ipotesi di esonero di cui infra, sono tenuti al versamento dell'anticipo Iva ([articolo 6, L. 405/1990](#)), i soggetti passivi che effettuano **le liquidazioni e i versamenti dell'imposta sul valore aggiunto**:

- su **base mensile** ([articolo 1, D.P.R. 100/1998](#));
- su **base trimestrale "per natura"**, indipendentemente dal volume d'affari realizzato nell'anno precedente ([articolo 74, comma 4, D.P.R. 633/1972](#));
- su **base "trimestrale per opzione"** (articolo 7 D.P.R. 542/1999).

Esoneri

L'obbligo di versare l'anticipo Iva **non ricorre per i soli soggetti passivi Iva che**, nel periodo d'imposta corrente (2024):

- devono versare un **acconto inferiore a 103,29 euro**;
- **hanno cessato l'attività** e non liquidano alcuna imposta per il mese di dicembre (se "mensili") oppure per l'ultimo trimestre (se "trimestrali");
- operano in **regime di esonero** ex [articolo 34, comma 6, D.P.R. 633/1972](#) (es. i produttori agricoli);
- esercitano attività di intrattenimento in regime speciale ([articolo 74, comma 6, D.P.R. 633/1972](#));
- applicano il **regime forfetario** ex L. 398/1991 (es. le società e le associazioni sportive dilettantistiche e le associazioni in genere);
- applicano il **regime di vantaggio** per l'imprenditoria giovanile ([articolo 27, comma 1 - 2, D.L. 98/2011](#)) o **per gli autonomi** ([articolo 1, comma 54 - 89, L. 190/2014](#));
- hanno effettuato soltanto **operazioni non imponibili** o esenti Iva;
- hanno effettuato esclusivamente **operazioni attive** applicando lo "*split payment*".

Ulteriori ipotesi di esonero

Tenuto conto dei diversi metodi di determinazione dell'acconto Iva previsti (storico, previsionale e analitico), **non devono versare alcunché** i soggetti passivi che:

- **hanno iniziato l'attività nel corso del 2024**, compreso il Gruppo Iva per il primo anno di adesione all'opzione ([risposta ad interpello n. 859/2021](#));
- hanno evidenziato un **credito Iva nella liquidazione di dicembre 2023** (se "mensili") o **dell'ultimo trimestre 2023** (se "trimestrali per natura"), ovvero nella **dichiarazione annuale Iva** relativa al 2023 (se "trimestrali per opzione");
- prevedono di **realizzare una eccedenza detraibile nella liquidazione di dicembre 2024** (se "mensili") o **dell'ultimo trimestre 2024** (se "trimestrali per natura"), ovvero nella **dichiarazione annuale Iva relativa al 2024** (se "trimestrali per opzione").

Metodi di determinazione dell'acconto

Esistono **3 metodi di determinazione dell'acconto Iva**:

- il **metodo storico** ([articolo 6, comma 2, L. 405/1990](#));
- il **metodo previsionale** ([articolo 6, comma 2, L. 405/1990](#));
- il **metodo analitico** ([articolo 6, comma 3-bis, L. 405/1990](#)).



Ciascun soggetto passivo Iva può applicare il **metodo a lui più favorevole** o quello di più semplice determinazione. Inoltre, se, in base al metodo scelto, non risulti dovuta alcuna somma, **non è necessario versare l'anticipo Iva**.

Metodo storico

Il **metodo "storico"** permette di determinare l'acconto Iva in misura **pari all'88% dell'imposta dovuta nell'ultimo mese o trimestre dell'anno precedente**. La base di calcolo su cui applicare l'aliquota dell'88% è determinata dall'importo:

- risultante dalla **liquidazione di dicembre 2023** per i **soggetti mensili**;

ESEMPIO

- Acconto Iva 2023: euro 20.000
 - Saldo Iva dicembre 2023: euro 50.000
 - Totale Iva dovuta dicembre 2023: euro 70.000 = euro 50.000 + euro 20.000
 - Acconto Iva 2024: euro 61.600 = euro 70.000 * 88%
- risultante dalla **liquidazione dell'ultimo trimestre 2023**, per i **soggetti passivi trimestrali "per natura"**;

ESEMPIO

- Acconto Iva 2023: euro 20.000
 - Saldo Iva ultimo trimestre 2023: euro 40.000
 - Totale Iva dovuta ultimo trimestre 2023: euro 60.000 = euro 40.000 + 20.000
 - Acconto Iva 2024: euro 52.800 = 60.000 * 88%
- risultante a **saldo dalla dichiarazione Iva relativa all'anno 2023**, per i **soggetti passivi trimestrali "per opzione"**.

ESEMPIO

- Acconto Iva 2023: euro 5.000
- Saldo dichiarazione annuale Iva relativa al 2023: euro 9.090 di cui euro 90 a titolo di interesse (1%)
- Totale Iva dovuta per l'ultimo trimestre 2023: euro 14.000 = euro 5.000 + euro 9.090 – euro 90
- Acconto Iva 2024: euro 12.320 = euro 14.000 * 88%

**Nota bene**

La base di calcolo deve essere assunta **al lordo dell'eventuale acconto** versato nel mese di dicembre 2023 e **al netto degli eventuali interessi** dovuti nella dichiarazione annuale Iva per il 2023.

Se a causa di **variazioni significative del volume d'affari** (rispetto al 2023), il soggetto passivo Iva **dovesse transitare nel 2024**:

- dal **regime mensile al regime trimestrale**, la base di calcolo dell'acconto Iva 2024 è pari all'ammontare dell'Iva **versata nei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2023** (compreso l'eventuale acconto), al netto dell'eventuale eccedenza detraibile risultante dalla liquidazione di dicembre 2023;
- dal **regime trimestrale al regime mensile**, la base di calcolo dell'acconto Iva 2024 è pari **ad un terzo dell'Iva versata nell'ultimo trimestre 2023**, compreso l'acconto (se trimestrali "per natura"), oppure un terzo dell'Iva **versata nella dichiarazione annuale del 2023**, compreso l'acconto (se trimestrali "per opzione").

Metodo previsionale

Il metodo "previsionale" consente di determinare l'acconto Iva, basandosi sulla **stima delle operazioni relative all'ultimo mese o trimestre del 2024**. In particolare, la base di calcolo su cui applicare l'aliquota dell'88% è determinata dall'importo che **il soggetto passivo prevede di dover versare**:

- per il **mese di dicembre 2024**, se contribuente "mensili";
- per il **quarto trimestre del 2024**, se contribuenti trimestrali "per natura";
- in sede di **dichiarazione annuale Iva per il 2024**, se contribuenti trimestrali "per opzione".



L'applicazione di tale metodo è particolarmente delicata, poiché espone il soggetto passivo alla **sanzione per carente o omesso versamento dell'anticipo Iva**, qualora la liquidazione definitiva si chiuda con un debito Iva superiore alla previsione. È necessario, quindi, avere ragionevole certezza riguardo alle fatture attive e passive dell'ultima frazione del periodo d'imposta in corso (2024).

Metodo analitico

Il metodo "analitico" consente di determinare la **base di calcolo dell'acconto Iva 2024 in misura pari al 100% dell'importo risultante da una specifica liquidazione datata 20.12.2024**, la quale considera:

- per i contribuenti trimestrali, le operazioni attive effettuate nel periodo 1.10.2024 – 20.12.2024 (comprese quelle oggetto di fatturazione differita) e delle **operazioni passive registrate nel periodo 1.10.2024 – 20.12.2024**;

ESEMPIO

- Iva fatture di vendita 1.10.2024 – 20.12.2024: euro 15.000
 - Iva fatture di vendita oggetto di fatturazione differita entro il 20.12.2024: euro 1.000
 - Iva detraibile fatture di acquisto registrate 1.10.2024 – 20.12.2024: euro 8.000
 - Saldo credito Iva terzo trimestre 2024: euro 1.500
 - Acconto Iva 2024: euro 6.500 = euro 15.000 + euro 1.000 – euro 8.000 – euro 1.500)
- per i **contribuenti mensili**, le **operazioni attive effettuate nel periodo 1.12.2024 – 20.12.2024** (ivi comprese quelle oggetto di fatturazione differita) e delle **operazioni passive registrate nel medesimo periodo** (1.12.2024 – 20.12.2024).

ESEMPIO

- IVA fatture emesse 1.12.2024 – 20.12.2024: euro 11.500
- Iva fatture di vendita oggetto di fatturazione differita entro il 20.12.2024: euro 500
- IVA detraibile fatture di acquisto registrate 1.12.2024 – 20.12.2024: euro 6.000
- Saldo credito Iva mese di novembre 2024: euro 800
- Acconto Iva 2024: euro 5.200 = euro 11.500 + euro 500 – euro 6.000 – euro 800)

Regole particolari di determinazione acconto IVA

Per garantire una corretta determinazione dell'acconto Iva, è essenziale considerare **le disposizioni specifiche previste per diverse categorie di contribuenti**:

- soggetti passivi Iva che **operano nei settori di cui all'[articolo 1, comma 471, L. 311/2004](#)**, (es. le aziende che somministrano acqua, gas, energia elettrica, ecc.), per i quali l'acconto Iva 2024 è determinato in misura pari al 97% della media dei versamenti effettuati (o dovuti) nei primi tre trimestri del 2024, se **nel 2023 hanno versato Iva per un importo superiore a euro 2.000.000** (c.d. "metodo storico speciale");

**Nota bene**

Per tali contribuenti è precluso l'utilizzo del metodo storico ordinario e di quello previsionale, mentre è consentita l'applicazione del metodo analitico ([risoluzione n. 16/E /2008](#) e [circolare](#)

[n. 54/E/2005](#)). Se partecipano a una liquidazione Iva di gruppo ([articolo 73, comma 3, D.P.R. 633/1972](#)), l'acconto del gruppo è determinato **sommando algebricamente l'acconto dovuto dai soggetti tenuti ad applicare il metodo "storico speciale"** e l'acconto dovuto dalle altre società partecipanti, calcolato **secondo il metodo più vantaggioso tra quello "storico" o "previsionale"**. Resta ferma la possibilità di applicare il metodo "analitico" ([risposta interpello n. 350/2019](#)).

- soggetti con **contabilità separata** ([articolo 36, D.P.R. 633/72](#));



Nota bene

Questi soggetti devono calcolare **l'acconto Iva utilizzando il dato storico** sommando algebricamente le risultanze dell'ultima **liquidazione periodica del 2023** (per i contribuenti "mensili" e per quelli trimestrali "per natura") e della **dichiarazione annuale Iva per il 2023** (per i contribuenti trimestrali "per opzione"), tenendo conto dei correttivi da apportare alle citate risultanze, **qualora nel corso del 2024 si siano verificate variazioni nei volumi d'affari delle attività gestite separatamente rispetto al 2023**. Possono anche calcolare il dato previsionale (e si ritiene anche quello effettivo) con gli stessi criteri, ma **con riferimento alle risultanze previste per il 2024**.

- soggetti che **affidano a terzi la tenuta della contabilità**;

L'acconto Iva 2024 è determinato in misura pari **a due terzi dell'imposta dovuta risultante dalla liquidazione di dicembre 2024**, considerando le annotazioni effettuate nel mese di novembre 2024 ([circolare n. 40/E/1993](#)).

- A. e società **soggette allo split payment**;

L'acconto Iva è determinato **secondo i metodi ordinari** (storico, previsionale o analitico), considerando l'imposta versata all'Erario mediante lo split payment, indipendentemente dal metodo di versamento utilizzato (modello F24 o annotazione nei registri IVA).

Termine di versamento dell'acconto iva

L'acconto Iva deve essere versato in un'unica soluzione – senza possibilità di rateizzazione ([articolo 20, comma 1, D.Lgs. 241/1997](#)) – **entro il giorno 27 del mese di dicembre di ogni anno**, con l'avvertenza che, se il termine scade di sabato (o in un giorno festivo), la scadenza è automaticamente **prorogata al primo giorno feriale successivo** ([articolo 18, comma 1, D.Lgs. 241/1997](#)).

Per l'anno 2024, il termine ultimo per il versamento dell'anticipo scadrà, quindi, **il prossimo 27.12.2024**.

Modalità di versamento dell'acconto Iva

Il pagamento dell'acconto Iva:

- può essere **oggetto di compensazione** con eventuali crediti d'imposta o contributivi, rispettando i limiti previsti in materia;
- deve essere **effettuato mediante il modello di pagamento unificato F24**;
- che può essere presentato **direttamente o tramite intermediari autorizzati**, ricorrendo alle diverse modalità disponibili (F24 online, F24web, F24 cumulativo), con la possibilità di utilizzare l'Homebanking, a condizione che la delega di pagamento non contenga compensazioni con altri crediti tributari;
- utilizzando il **codice tributo 6013** (se contribuenti mensili) o il **codice tributo 6035** (se contribuenti trimestrali).



Nota bene

Il contribuente che ha adottato la liquidazione trimestrale “per opzione” **non è tenuto a versare la maggiorazione dell'1%** ([articolo 7, comma 3, D.P.R. 542/1999](#)). Questa maggiorazione, a titolo di interesse, si applica **solo sui versamenti relativi ai primi tre trimestri dell'anno** e su quelli effettuati come saldo nella dichiarazione annuale.

Contribuente	Periodo	Codice tributo sezione Erario	Note
Mensile	2024	6013	Possibilità di compensazione con altri crediti
Trimestrale	2024	6035	Possibilità di compensazione con altri crediti Non sono dovuti interessi

ESEMPIO

Si consideri il caso di un **contribuente “mensile” che determina l'acconto Iva 2024** utilizzando il **metodo storico**. Si assumano, altresì, i seguenti dati:

- saldo **liquidazione dicembre 2023**: euro 100.000 = euro 48.000 (acconto Iva 2023) + 52.000 (saldo Iva 2023)

- Di seguito un esempio di compilazione della delega di pagamento (F24)

SEZIONE ERARIO		codice tributo	rateazione/regione/ prov./mese 18.	anno di riferimento	importi a debito versati	importi a credito compensati
		6013		2024	88.000	
IMPOSTE DIRETTE - IVA						
RITENUTE ALLA FONTE						
ALTRI TRIBUTI ED INTERESSI						
codice ufficio	codice atto				SALDO (A-B)	
		TOTALE A			88.000	B
						88.000

L'importo versato a titolo di acconto per l'anno 2024 deve essere scomputato, rispettivamente, dall'importo risultante:

- dalla **liquidazione relativa al mese di dicembre 2024** (entro il 16.1.2025), per i **contribuenti “mensili”**;
- dalla **liquidazione relativa all’ultimo trimestre 2024** (entro il 17.2.2025), per i **contribuenti trimestrali “per natura”**;
- dal **saldo relativo all’anno 2024** (entro il 17.3.2025), per i **contribuenti trimestrali “per opzione”**.

Il contribuente è altresì tenuto a dare evidenza, nella **dichiarazione annuale Iva** (rigo VH17), del **metodo adottato ai fini della determinazione dell'acconto Iva**, utilizzando uno dei seguenti codici:

codice	Metodo adottato
1	metodo storico
2	metodo previsionale
3	metodo analitico
4	Per i soggetti che operano in particolari settori

VH17	Acconto dovuto		,00	Metodo
------	----------------	--	-----	---------------

Sanzioni

In caso di omesso, insufficiente o ritardato versamento dell'acconto Iva, si applica **una sanzione amministrativa**, come previsto dall'[articolo 13, D.Lgs. 471/1997](#), che può essere del 30% o del 15%, per le violazioni commesse sino allo scorso 31.8.2024. Per **le violazioni commesse dall'1.9.2024**, il D.Lgs. 87/2024, ha apportato **significative modifiche all'articolo 13, D.Lgs. 471/97**, disponendo la riduzione della sanzione dal 30% al 25%, con la conseguenza che **se il tardivo versamento è contenuto**:

- **nei 90 giorni, la sanzione non è più del 15% ma del 12,5%.**
- **nei 14 giorni, la sanzione del 12,5% è ridotta a 1/15 per giorno di ritardo ([articolo 13, D.Lgs. 471/1997](#)).**

Pertanto, per effetto delle novità introdotte dal D.Lgs. 87/2024, posto che per le violazioni commesse dall'1.9.2024 la sanzione è stata abbassata dal 30% al 25%, consegue che **se il ritardo è contenuto nei 14 giorni, la riduzione a 1/15** per giorno di ritardo va calcolata sulla sanzione del 12,5% e non più su quella del 15%.



Nota bene

Secondo la Corte di cassazione (sentenza n. 4145/2014) **non può essere sanzionato il tardivo versamento dell'acconto Iva qualora**, sulla base della dichiarazione annuale, risulti appurato che il contribuente **sarebbe stato a credito rispetto all'acconto versato tardivamente**.

Ravvedimento operoso

È possibile ricorrere **all'istituto del ravvedimento operoso** per sanare l'omesso o carente versamento dell'acconto Iva, **mediante versamento delle sanzioni ridotte** (a seconda di quando lo stesso verrà perfezionato), sempre che non sia stato nel frattempo notificato l'avviso di accertamento o quello bonario emesso a seguito di liquidazione automatica o di controllo formale della dichiarazione. Nel caso specifico dell'acconto Iva 2024, la **sanzione da corrispondere per effetto del ravvedimento operoso** (codice tributo 8904) è **evidenziata nella tabella seguente**:

Ravvedimento operoso	Sanzione ridotta	Termine per ravvedimento
Entro 14 giorni da scadenza	1,25% (12,5/10), a cui si aggiunge la riduzione ad 1/15 per giorno di ritardo	10.1.2025
Dal 15° al 30° giorno dalla scadenza	1,25% (12,5/10),	Periodo compreso 11.1.2025 e

Fra 31 giorni e 90 giorni da scadenza	1,39% (12,5/9)	il 26.1.2025 Periodo compreso 27.1.2025 e il 27.3.2025
Entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA per il 2024	3,12% (25/8)	Periodo compreso tra il 28.3.2025 e il 30.4.2025
Oltre il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA per il 2024	3,57% (25/7)	Oltre il 30.4.2025

**Nota bene**

Oltre al versamento dell'acconto Iva dovuto e alla relativa sanzione per omesso versamento (ridotta in relazione al giorno in cui è perfezionato il ravvedimento), il contribuente dovrà corrispondere **gli interessi moratori al tasso legale** (codice tributo 1991), con maturazione giorno per giorno:

- al **tasso del 2,5% su base annua a partire dall'1.1.2024**, secondo quanto stabilito dal D.M. 29.11.2023;
- **salvo eventuali modifiche** che potrebbero essere apportate a partire dall' 1.1.2025, le quali saranno determinate attraverso un D.M. da pubblicare sulla Gazzetta Ufficiale entro il prossimo 15.12.2024.

Non solo trust: i vincoli di destinazione atipici e la relativa tassazione indiretta

di **Silvio Rivetti**

Seminario di specializzazione

Riforma fiscale: decreto definitivo di revisione dell'imposta di successione e gli impatti della riforma

Scopri di più

*“Gli affidamenti fiduciari nascono dalla **ricchezza e dalla potenzialità del diritto civile italiano**”*: in questi termini, si esprime lo Studio n. 38-2020/T del Consiglio Nazionale del Notariato, richiamando il dato testuale di un’ormai risalente, ma non per questo meno preziosa, risposta all’interpello **DRE Liguria n. 903-31/2011**, volta a chiarire i profili di **imposizione indiretta** applicabili a un **contratto di affidamento fiduciario** (contratto con il quale, nel caso in esame, un **soggetto “affidante” aveva trasferito**, a un soggetto “affidatario”, in via temporanea, **un dato patrimonio** per l’attuazione di un certo **programma predefinito**; un patrimonio affidato da gestirsi **fino alla morte dell’affidante**, con conseguente **trasferimento finale a favore dei suoi figli e discendenti**).

E’, dunque, nel rispetto dei superiori principi di libertà negoziale, di cui all’[articolo 1322, cod. civ.](#), per i quali le parti sono ammesse ad autoregolamentare i propri interessi personali e patrimoniali nel **limite del canone di liceità** dettato dalla legge, stipulando contratti e disponendo **negozi unilaterali**, anche non riconducibili a una disciplina specifica, purché diretti a realizzare **interessi meritevoli di tutela** secondo l’ordinamento, che lo stesso ordinamento giuridico apre la **strada all’utilizzabilità di meccanismi “atipici”**, come il **contratto di affidamento fiduciario o il vincolo di destinazione**, ex [articolo 2645-ter, cod. civ.](#), per conseguire il risultato di **separare dal patrimonio originario del disponente** beni e diritti, allo scopo di porli temporaneamente al **servizio di dati “programmi”** da attuarsi in sede gestoria, **sottraendoli conseguentemente dall’azione esecutiva dei creditori personali di questi** (in deroga al regime di responsabilità patrimoniale del debitore, ex [articolo 2740, cod. civ.](#)).

Tali meccanismi “atipici” si affiancano, così, a fattispecie tipiche di “patrimonio separato” o “affidato” come le figure del **trust, del fondo patrimoniale, dell’ intestazione e del negozio fiduciari** regolati da leggi speciali (con riconducibilità al concetto della fiducia germanistica): fattispecie ben note, **non solo al diritto civile**, ma anche a quello fiscale, come dimostra la relativa elencazione al paragrafo 5 della [circolare n. 3/E/2008](#), ove l’Amministrazione finanziaria prendeva posizione sulla relativa disciplina d’imposizione indiretta.

A questo proposito, si noti che la rilevanza ai fini fiscali dei vincoli di destinazione è stata

sancita già dall'[articolo 2, comma 47, D.L. 262/2006](#), di **reintroduzione dell'imposta di successione e donazione**, ove si prevede che tale imposta trovi applicazione *“ai trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione”*.

Oggi, mercè la novella del D.Lgs. 139/2024, detta disciplina viene ad essere espressa, con effetto a partire dal prossimo 1.1.2025 (**applicandosi agli atti pubblici** formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate o presentate per la registrazione **a partire da tale data**, nonché alle successioni aperte e agli atti a titolo gratuito fatti a partire da tale data), nel nuovo [articolo 1, comma 1, D.Lgs. 346/1990](#) (TUSD), per il quale *“L'imposta sulle successioni e donazioni si applica ai trasferimenti di beni e diritti per successione a causa di morte, per donazione o a titolo gratuito, compresi i trasferimenti derivanti da trust e da altri vincoli di destinazione”*; e nell'[articolo 4-bis, comma 1, TUSD](#), ove si prevede che i trust e gli altri vincoli di destinazione rilevano, ai fini dell'imposta, *“ove determinino arricchimenti gratuiti dei beneficiari”*, applicandosi la predetta imposta *“al momento del trasferimento dei beni e diritti a favore dei beneficiari”* (con applicazione, per il successivo comma 2, delle franchigie e delle aliquote ex [articoli 7](#) e [56, TUSD](#), in base al **rapporto intercorrente tra il disponente e i beneficiari finali**).

Le norme sopra citate, che traslano sul piano normativo gli approdi giurisprudenziali e le nuove consapevolezze dell'Agenzia delle entrate di cui alla [circolare n. 34/E/2022](#), in tema di tassazione dei trust, consentono, dunque, di superare l'impostazione primigenia della [circolare n. 3/E/2008](#) sopra richiamata e di quelle coeve ([circolare n. 48/E/2007](#) e [circolare n. 61/E/2010](#)), convergendo nell'attestare che non il distacco di beni e diritti in un qualunque “vincolo segregativo” costituisce **presupposto per l'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni in misura proporzionale**, ma solo **l'effettivo trasferimento a titolo gratuito della dotazione ai beneficiari**, con conseguente loro arricchimento, **giustifica l'imposizione in misura proporzionale** nei loro confronti: dovendosi allora concludere per l'irrilevanza dell'apporto patrimoniale nel vincolo di destinazione, anche “atipico”, ai fini del tributo pieno ovvero proporzionale, con applicazione della sola imposta di registro in misura fissa ex articolo 11, Tariffa, Parte prima, allegata al DPR. 131/1986 (salva l'esercitabilità dell'**opzione di tassazione proporzionale “all'ingresso”** ai sensi del novellato [articolo 4-bis, comma 3, TUSD](#)).

E se i vincoli di destinazione “atipici” ex articolo 2645-ter, cod. civ., paiono **più facilmente configurabili in ambito familiare** o in quello assistenziale/caritatevole (mercè la titolazione della norma agli *“atti di destinazione per la realizzazione di interessi meritevoli di tutela riferibili a persone con disabilità, a pubbliche amministrazioni, o ad altri enti o persone fisiche”*), la possibile applicabilità al mondo delle imprese del **contratto di affidamento fiduciario**, allo scopo per esempio di esprimere funzioni liquidatorie o di garanzia, **può essere, invece, utilmente indagata**.

Giova, al riguardo, evidenziare come le conclusioni della [circolare n. 34/E/2022](#), paragrafo 4.7, in materia di “trust di scopo”, **paiono in tutto e per tutto traslabili ai contratti di affidamento fiduciario** che presentino analoghe caratteristiche. Nei vincoli di destinazione “di scopo”, infatti,

normalmente sono **assenti i soggetti beneficiari delle attribuzioni**, essendo i beni segregati dati in gestione solo per realizzare gli scopi voluti dal disponente, tipicamente – in ambito imprenditoriale – per **garantire o estinguere suoi debiti verso i propri creditori** (trust “di garanzia”), o verso i creditori della sua società (trust “liquidatori”). Mancando soggetti beneficiari, la circolare precisa, allora, che, in tali casi, l’apporto dei beni nel temporaneo vincolo segregativo sconta **solo l’imposta di registro in misura fissa** (nonché le imposte ipocatastali in misura fissa, in caso di beni immobili), e in caso di **funzioni di “garanzia”, l’imposta di registro nella misura dello 0,50% dell’importo della somma garantita** ex articolo 6, Tariffa, Parte prima, allegata al TUR; dopodiché, si applicherà agli **atti di gestione patrimoniale** (acquisti, vendite) l’ordinario **regime impositivo che è loro proprio**.

Una residua applicabilità dell’imposta di donazione emergerebbe solo se, all’esito della liquidazione dei beni segregati e il pagamento dei debiti, l’eventuale somma residua **spettasse a eventuali soggetti terzi**, sin dall’origine individuati come beneficiari. Viceversa, **laddove il vincolo** con funzioni di liquidazione o di garanzia **venisse meno**, con la retrocessione al disponente del **residuo di liquidazione o dei beni concessi in garanzia** (per essere stato correttamente adempiuta l’obbligazione garantita), alcuna imposta sarebbe dovuta, mancando il presupposto dell’[articolo 1 TUSD](#), del “*trasferimento intersoggettivo di ricchezza*” ([circolare n. 34/E/2022](#), pagina 46; applicandosi al più, nuovamente, l’imposta di registro in misura fissa, in quanto **atto di mero accertamento privo di contenuto patrimoniale**). Se la funzione “di scopo” può essere conseguita mediante una disposizione unilaterale del disponente, con la dotazione di un trust disciplinato da una legge straniera, non vi è chi non veda come identica funzione possa essere ottenuta **mediante un accordo contrattuale tra affidante e affidatario**, senza rinvio a leggi straniere.

LA LENTE SULLA RIFORMA

L'accertamento con adesione dei parziali automatizzati può non essere oggetto di contraddittorio

di Gianfranco Antico

Convegno di aggiornamento

Sanzioni, ravvedimento e riscossione: novità e criticità della riforma

Scopri di più

La possibilità di avanzare **istanza di adesione** – ad oggi – non è contemplata nelle istruzioni poste in calce agli **accertamenti parziali automatizzati**, di cui all'[articolo 41-bis, D.P.R. 600/1973](#), fondati **sull'incrocio dei dati ed informazioni in possesso dell'anagrafe tributaria**, che consentono di stabilire l'esistenza di un reddito **non dichiarato o il maggior ammontare di un reddito parzialmente dichiarato**, che avrebbe dovuto concorrere a **formare il reddito imponibile**. Tuttavia, l'Amministrazione finanziaria, con la **circolare n. 258/E/1998**, ha già da tempo riconosciuto la **possibilità di presentare istanza di adesione**, atteso fra l'altro che il D.Lgs. 218/1997 **non contempla eccezioni** (in assenza di procedura automatizzata, l'Ufficio deve procedere manualmente).

Tali atti, sulla base dell'articolo 2, lett.b), **D.M. 24.4.2024**, sono **esclusi dal contraddittorio preventivo**. Infatti, trattasi di **atti automatizzati e sostanzialmente automatizzati**, riguardanti *“esclusivamente violazioni rilevate dall'incrocio di elementi contenuti in banche dati nella disponibilità della stessa Amministrazione”*.

Pur se, ai sensi **del nuovo articolo 5, D.Lgs. 218/1997**, come modificato dal D.Lgs. 13/2024, l'Ufficio di iniziativa, nei casi **in cui non sussiste l'obbligo di contraddittorio preventivo**, contestualmente alla notifica dell'avviso di accertamento o di rettifica, ovvero dell'atto di recupero, ovvero su istanza del contribuente, nei casi di cui all'[articolo 6, D.Lgs. 218/1997](#), **gli comunica un invito a comparire, l'eventuale mancata convocazione** – in assenza di invito preventivo – **non si riflette sulla legittimità dell'atto**.

Infatti, ancora di recente, con la **sentenza n. 29212/2024**, la **Corte di cassazione** ha ribadito che **l'invito a comparire**, previsto dall'[articolo 6, D.Lgs. 218/1997](#), integra una **facoltà e non un obbligo per l'ufficio**, sicché la sua omissione **non si traduce in una nullità** dell'atto impositivo precedentemente adottato. In questo senso, tra le altre, **gli Ermellini richiamano la pronuncia n. 31472/2019**, dove i giudici di vertice hanno ribadito che la presentazione di istanza di definizione da parte del contribuente, ai sensi dell'[articolo 6, D.Lgs. 218/1997](#), **non comporta l'inefficacia dell'avviso di accertamento**, ma solo **la sospensione del termine di impugnazione per un periodo di 90 giorni**, decorsi i quali, senza che sia stata perfezionata la definizione

consensuale, **l'accertamento diviene comunque definitivo**, in assenza di impugnazione, anche se sia mancata la convocazione del contribuente, che costituisce per l'Ufficio **non un obbligo, ma una facoltà**, da esercitare in relazione ad una **valutazione discrezionale del carattere di decisività** degli elementi posti a base dell'accertamento e dell'opportunità di evitare la contestazione giudiziaria.

Sul punto, **la posizione della Corte di cassazione è ormai netta**, frutto anche della pronuncia assunta a sezioni unite (**sentenza n. 36767/2010**).

Ancora, la Corte di cassazione (**ordinanza n. 34005/2019**) ha confermato che, decorsi i termini di sospensione, nel caso in cui non si è perfezionata la definizione consensuale, ovvero **l'atto non sia stato impugnato, l'accertamento diviene comunque definitivo**.

Pertanto, l'invito a comparire ex [articolo 6, comma 4, D.Lgs. 218/1997](#), **non è obbligatorio** e la sua eventuale omissione **non può mai determinare la nullità dell'atto impositivo**, e deve ritenersi, pertanto, errata, la sentenza impugnata nella parte in cui ha fatto discendere dal vizio dell'invito a comparire la caducazione dell'avviso di accertamento e della cartella esattoriale (**Cassazione n. 4767/2021**).

Di conseguenza, **per gli atti per i quali non sussiste il diritto al contraddittorio preventivo**, e per i quali **l'ufficio non ha comunque ritenuto di invitarlo prima**, il contribuente che presenta istanza di adesione dopo la notifica dell'avviso di accertamento **può non essere convocato** (e di fatto l'atto resta senza contraddittorio). Pur se nella generalità dei casi **l'Ufficio provvede sempre alla convocazione**.

Nessuna decadenza dal compendio unico in caso di affitto alla “propria” società

di Luigi Scappini

Master di specializzazione

Impresa agricola: disciplina civilistica e fiscale

Scopri di più

Il Legislatore, per cercare di contrastare l'indubbio nanismo di cui soffre l'imprenditoria italiana e, in particolar modo quella impegnata nel **settore primario**, ha da tempo dotato il settore di **alcuni “strumenti” atti ad agevolare**, nonché **incentivare**, l'**accorpamento** di terreni.

In particolare, le **norme** tese a incentivare, ma soprattutto agevolare i soggetti che operano in maniera stabile nel settore agricolo, riguardano sia la **disciplina civilistica** sia quella, non meno importante, **fiscale**, prevedendo, in questa seconda fattispecie, una **indubbia riduzione del carico fiscale** relativo **all'acquisto di terreni agricoli**.

In particolare, il legislatore, con la **L. 97/1994**, in ottemperanza a quanto stabilito dall'[articolo 44, Costituzione](#), norma che, con lo scopo di “*conseguire il razionale sfruttamento del suolo e di stabilire equi rapporti sociali*”, dispone norme tese a favorire provvedimenti a favore delle **zone montane**, ha introdotto alcune norme specifiche che, successivamente, per effetto di quanto stabilito dall'[articolo 5-bis, D.Lgs. 228/2001](#), hanno trovato **applicazione** su tutto il **territorio nazionale**.

Ai sensi dell'[articolo 5-bis, L. 97/1994](#), nei territori delle **Comunità montane**, il **trasferimento**, a qualsiasi titolo, di **terreni agricoli** a **coltivatori diretti** e a **lap** che si impegnano a **costituire** un **compendio unico** e a **coltivarlo** o a **condurlo** per un periodo di **almeno 10 anni** dal trasferimento, **non** comporta l'**applicazione** delle imposte di **registro**, **ipotecaria**, **catastale**, di **bollo** e di ogni altro genere.

L'[articolo 5-bis, comma 2, D.Lgs. 228/2001](#), prevede che la previsione di cui sopra si rende **applicabile** su **tutto il territorio nazionale**, prevedendo, inoltre, l'**abbattimento** a **1/6** degli **onorari notarili**.

Innanzitutto, le norme richiamate possono essere azionate esclusivamente dai **coltivatori diretti e dagli lap**. Proprio in riferimento agli lap, la recente **ordinanza n. 29342/2024**, ha precisato che tale possibilità è **condizionata** “*a pena di decadenza, alla presentazione, contestuale all'acquisto fondiario, dell'istanza di riconoscimento della qualifica di lap e*

all'**accertamento** del **possesso** dei relativi requisiti entro 24 mesi dalla istanza stessa.", con la particolarità che "Se al **momento** dell'**acquisto** è **sufficiente** l'assunzione d'**impegno** e non occorre la qualifica soggettiva, è tuttavia **necessario** che quest'ultima **sopravvenga** in tempo certo", individuato in **24 mesi** dalla presentazione dell'istanza.

Il **mancato rispetto** di **tali tempistiche comporterebbe**, infatti, che la "ratio legis di promozione del compendio unico quale fattore di redditività dell'azienda agraria sarebbe delusa se il beneficio fiscale potesse permanere sine die in capo a soggetto privo di qualifica imprenditoriale agricola, sicché l'istanza di riconoscimento di tale qualifica deve essere contestuale all'atto di acquisto fondiario, onde far decorrere il termine biennale di accertamento; come dimostra l'impiego normativo della congiunzione "nonché", l'iscrizione previdenziale è requisito non alternativo, ma concorrente (cfr. ordinanza n. 9843/2017)."

Per quanto riguarda la **dimensione** necessaria per poter azionare la norma agevolativa, di fatto, il concetto di **compendio unico** è andato a **sostituirsi** a quello di **minima unità colturale**, un tempo definita dall'abrogato **articolo 846**, cod. civ., quale "estensione di terreno necessaria e sufficiente per il lavoro di una famiglia agricola e, se non si tratta di terreno appoderato, per esercitare una conveniente coltivazione secondo le regole della buona tecnica agraria."

Il **compendio unico**, per effetto dell'[articolo 5-bis, comma 1, D.Lgs. 228/2001](#), ove non diversamente disposto dalle leggi regionali "si intende l'**estensione** di terreno **necessaria** al raggiungimento del **livello minimo di redditività** determinato dai piani regionali di sviluppo rurale per l'erogazione del sostegno agli investimenti previsti dai Regolamenti (CE) nn. 1257 e 1260/1999, e successive modificazioni."

Infine, la norma richiede che per un **decennio**, il compendio unico sia **coltivato** o **condotto** dal coltivatore diretto o dallo Iap.

Con la recente **ordinanza n. 30684/2024**, la Cassazione ha chiarito che "la **concessione** del fondo o di una sua parte in **affitto** può determinare la perdita dei benefici di cui agli articoli 5-bis, L. 97/1994 e 5-bis, D.Lgs. 228/2001 **solo se** si traduce in una **violazione**, da parte dell'acquirente, **dell'impegno a coltivare e condurre** il fondo, in qualità di coltivatore diretto o di Iap, per un periodo di almeno 10 anni dal trasferimento: ciò non avviene, in considerazione dell'articolo 9, D.Lgs. 228/2001, se il contratto è stipulato con una società agricola, i cui unici soci sono gli originari acquirenti del fondo."

Casse di Previdenza e Assistenza: un faro che potrebbe illuminare il cammino delle aggregazioni tra professionisti

di **Goffredo Giordano** di MpO Partners

Specialisti in aggregazioni di attività professionali

MpO

Advisor qualificati per operazioni di aggregazione di attività professionali.

[SCOPRI DI PIÙ →](#)

I dati elaborati dalla Cassa di previdenza dei dottori commercialisti sulla base delle dichiarazioni 2023 rendono chiaro come molto del futuro della professione passi proprio dalle aggregazioni.

Ai fini reddituali, ad esempio, i dati rilevati dalla Cassa evidenziano che i volumi d'affari medi dei dottori commercialisti che svolgono la propria attività in forma aggregata sono tre volte superiori rispetto a quelli dei soggetti che lavorano individualmente.

In un recente intervento da parte del neo Presidente della Cassa Commercialisti, Ferdinando Boccia, ha tracciato sugli obiettivi del mandato appena cominciato.

Infatti, in tale intervento afferma che *“Aggregazioni e giovani ... sono due temi strettamente correlati e assolutamente centrali per la Cassa. Abbiamo fatto uno specifico bando per incentivare le aggregazioni, che intendiamo portare avanti anche nel prossimo anno. Peraltro, il bando riguarda non solo le aggregazioni nelle forme classiche, ma anche le reti tra professionisti. Uno strumento snello ma poco conosciuto, che consente di mantenere una forma individuale di attività ma di mettere a fattor comune la propria professionalità con quella di altri colleghi. È chiaro, però, che quel bando, da solo, non può essere considerato risolutivo”*.

Dello stesso parere sono anche gli obiettivi dell'Ente Nazionale di Previdenza ed assistenza dei Consulenti del Lavoro (ENPACL).

Cosa prevedono i bandi?

Il riferimento del Presidente Boccia (CNPADC) è quello relativo allo stanziamento di **3 milioni di euro** rivolti in particolare all'avvio di nuovi studi e alle aggregazioni tra professionisti, stanziati appunto, dalla Cassa Dottori Commercialisti (CNPADC) e caduto nel 2020.

Due terzi del plafond, per un totale di **2 milioni di euro**, andavano a favore dei neo-iscritti per contribuire all'acquisto o leasing di beni strumentali effettuati nel 2020, come computer e componenti hardware, licenze software e mobili da ufficio.

Il restante **milione di euro** era destinato a supportare la costituzione di Studi associati e Società tra Professionisti (STP).

Nel primo caso il contributo che può essere corrisposto ai Dottori Commercialisti è pari al 50% delle spese documentate sostenute nel 2020 entro il tetto massimo indicato nel bando pubblicato sul sito della Cassa.

Il contributo a favore delle aggregazioni tra professionisti l'importo riconoscibile al singolo dottore commercialista è pari a 2.500 euro, fino a un totale complessivo di 10mila per studio associato o STP.

Potevano ottenere il contributo **tutti gli iscritti alla CNPADC da non più di tre anni** con livelli reddituali parametrati a seconda del numero di componenti del nucleo familiare.

Il bando è scaduto il 31 marzo 2020.

L'obiettivo era quello di "Favorire l'avvio del percorso professionale, e le aggregazioni tra i nostri iscritti – spiega Walter Anedda, ex presidente della Cassa Dottori Commercialisti – rappresenta uno degli strumenti di welfare strategico che abbiamo ritenuto avviare prioritariamente per supportare la carriera dei Dottori Commercialisti, nella consapevolezza che il futuro pensionistico si basa sulla concreta capacità di produrre reddito sufficiente a garantire anche il risparmio previdenziale; ciò anche in piena sinergia con l'attività che il Consiglio Nazionale sta portando avanti in un'ottica di sviluppo della professione".

Per quanto riguarda l'ENPACL il bando fa riferimento ad un progetto nell'ambito delle iniziative per sostenere e favorire lo sviluppo dell'esercizio della professione.

Lo scopo del bando è quello di agevolare il passaggio generazionale degli studi professionali dei Consulenti del Lavoro stanziando un apposito fondo.

In particolare, l'Ente è in grado di facilitare la concessione di finanziamenti fino a 250.000 euro per ogni iscritto e, inoltre, di erogare al cessionario dello studio professionale un contributo a fondo perduto pari al 12 per cento del finanziamento ottenuto, nel limite massimo di 30.000 euro.

Pertanto, non solo ci auguriamo una riapertura per le aggregazioni tra commercialisti ma anche un sostanzioso incremento dei fondi stanziati per questi progetti.

Appare evidente, però, che i bandi delle Casse da soli non sono sufficienti per la risoluzione dei problemi relativi al passaggio generazionale e delle riorganizzazioni tra professionisti.

Occorre l'intervento del legislatore con l'entrata in vigore del decreto legislativo che introduce la neutralità delle operazioni di riorganizzazione tra professionisti che dovrebbe essere pubblicato nel 2025.

Ci auguriamo tutti che sia effettivamente così in quanto darebbe uno slancio molto forte alle aggregazioni.

Seminario E-Learning di 1 ora

Le operazioni di cessione ed aggregazione di attività professionali

 **Euroconference**
Centro Studi Tributari