

FISCO NEWS DICEMBRE 2016 Roma il 10/01/2017**AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA****Opzione per l'IRI al test di convenienza**

Possono aderire le imprese «minori» se adottano la contabilità ordinaria

La L. 11 dicembre 2016 n. [232](#) (legge di bilancio 2017) introduce l'[art. 55-bis](#) del TUIR, recante la disciplina dell'imposta sul reddito d'impresa (**IRI**), in vigore dal 1° gennaio 2017.

Possono fruire di tale regime gli imprenditori individuali e le società di persone commerciali (snc e sas) in contabilità ordinaria.

Il nuovo comma 5 dell'art. 55-*bis* del TUIR deroga l'imputazione e la tassazione del reddito per trasparenza (*ex art. 5* del TUIR). Ulteriormente, ai fini impositivi, l'adozione del regime in parola prevede:

- la **separazione** tra il reddito d'impresa reinvestito nella società – assoggettato ad IRI con l'aliquota del 24% – e gli utili prelevati dall'impresa, che concorrono come reddito d'impresa alla tassazione IRPEF in capo al percipiente;
- la determinazione della base imponibile IRI secondo le ordinarie disposizioni in materia di redditi d'impresa (Titolo I, capo VI del TUIR);
- la possibilità di portare in **deduzione**, dalla suddetta base imponibile, gli utili prelevati dalla società, entro il limite del reddito d'esercizio o dei redditi di esercizi precedenti, già soggetti ad IRI, al netto delle perdite IRI.

Il comma 4 del citato art. 55-*bis* subordina l'accesso al regime IRI all'esercizio di un'**opzione** nella dichiarazione dei redditi, con effetto dal periodo d'imposta cui è riferita la dichiarazione. L'opzione IRI relativa al 2017 andrà, quindi, comunicata nel modello UNICO 2018.

La scelta di convenienza dell'opzione IRI potrà essere valutata a consuntivo, dopo aver verificato i dati dell'esercizio 2017, e tale considerazione vale anche per i soggetti che **iniziano l'attività** nel 2017.

Tuttavia, è possibile, fin da ora, valutare alcuni elementi rilevanti sulla convenienza dell'opzione IRI.

Si ipotizza una snc, partecipata equamente da due soci, con un reddito imponibile di

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

100.000 euro e che i soci abbiano prelevato 40.000 euro ciascuno. In regime di **trasparenza fiscale**, tale reddito sconta l'imposizione IRPEF in capo a ciascuno dei due soci per 50.000 euro, indipendentemente dall'effettiva percezione.

Ipotizzando che tale reddito risulti integralmente imponibile con l'aliquota IRPEF prevista per l'ultimo scaglione di reddito, sul medesimo è dovuta un'imposta pari a 21.500 euro (50.000x43%): di conseguenza, il carico fiscale complessivo è del **43%**.

L'opzione IRI in merito alla situazione sopra illustrata comporta, invece, che:

- sulle somme prelevate da ciascun socio sia dovuta un'imposta IRPEF di 17.200 euro (40.000x43%);
- la società debba corrispondere l'IRI per 4.800 euro (20.000x24%);
- il carico fiscale complessivo sia pari al **39,20%** [(17.200+17.200+4.800)/100.000].

Ancora, l'accesso al regime in esame **non** è subordinato a **parametri dimensionali**.

Possono, quindi, esercitare l'opzione IRI anche gli imprenditori e le società di persone commerciali in contabilità semplificata, **previa adozione** del regime di contabilità ordinaria.

Pertanto, i suddetti soggetti che intendono optare per l'IRI ma che, nel 2016, hanno conseguito ricavi inferiori a 400.000 euro (per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi) o 700.000 euro (per le imprese aventi per oggetto altre attività) devono esercitare l'**opzione** per il regime di contabilità ordinaria nel 2017.

L'opzione, trattandosi di un regime contabile, ha durata annuale ed è valida per ciascun anno successivo, **fino a revoca** da parte del contribuente ([art. 3](#) comma 1 del DPR n. 442/97). Al tal fine, i contribuenti in contabilità semplificata devono tenere un **comportamento concludente** ai sensi dell'[art. 1](#) comma 1 del DPR 442/97.

A tal proposito, si intende l'effettuazione da parte del contribuente di adempimenti che presuppongono inequivocabilmente la scelta di un determinato regime, osservandone i relativi obblighi, in luogo di quello operante come regime di base (*cfr.* C.M. n. [209/98](#) § 1).

In ultimo, il regime di contabilità ordinaria prevede la tenuta dei seguenti **libri contabili**:

- libro giornale, nel quale sono annotate cronologicamente tutte le operazioni relative all'esercizio dell'impresa;
- libro inventari, che riporta la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore;
- registri IVA, composti dal registro delle fatture emesse (o dei corrispettivi) e dal

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

registro degli acquisti;
- registro dei beni ammortizzabili;
- scritture ausiliarie (libro mastro e scritture di magazzino).

In dichiarazione IVA 2018, l'opzione per la contabilità ordinaria

L'[art. 2](#) del DPR 442/97 prevede che la suddetta opzione sia **comunicata** nella prima dichiarazione annuale IVA da presentare successivamente alla scelta operata. Occorre, quindi, compilare il quadro VO della dichiarazione IVA 2018. Nell'ipotesi di **esonero** dalla presentazione della medesima, invece, il predetto quadro deve essere presentato congiuntamente al modello UNICO 2018.

Nulla l'intimazione al pagamento per l'associazione cessata

Equitalia e Agenzia delle Entrate non possono notificare atti a un'associazione non riconosciuta se già estinta

Stante la responsabilità solidale e personale di coloro che hanno agito in nome e per conto di un'associazione non riconosciuta, l'Amministrazione finanziaria e il concessionario della riscossione non sono legittimati a notificare atti impositivi (destinati al sodalizio) presso il legale rappresentante dell'ente **successivamente** al suo **scioglimento**.

Infatti, non solo la **responsabilità** *ex* [art. 38](#) c.c. non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza legale dell'associazione (bensì all'attività negoziale concretamente svolta per conto della stessa e generatrice di rapporti debitori con i terzi documentati da chi la invoca in giudizio; Cass. n. [26290/2007](#)), ma la stessa non potrà essere invocata dal Fisco qualora la notifica dell'avviso di accertamento ovvero di altro atto impositivo a carico dell'amministrata sia avvenuta successivamente alla cessazione dell'ente.

Nel caso oggetto della presente analisi, Equitalia notificava presso la residenza dell'ultimo legale rappresentante (firmatario del modello UNICO) un'intimazione di pagamento intestata ad una associazione **ormai estinta**: il destinatario, quindi, impugnava l'atto dinnanzi al giudice tributario lamentando l'avvenuto scioglimento del circolo.

Con la sentenza n. [290/2016](#) la Commissione tributaria provinciale di Reggio Emilia applicava il principio già espresso dalla giurisprudenza di legittimità (Cass. n. [20252/2015](#)) secondo cui "in tema di contenzioso tributario, l'impugnazione della

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

cartella di pagamento da parte di un'associazione non riconosciuta già estinta al momento della notifica del precedente avviso di accertamento è improponibile, poiché l'inesistenza del ricorrente è rilevabile anche d'ufficio e nel giudizio di legittimità, in cui la sentenza di merito impugnata va cassata senza rinvio ai sensi dell'[art. 382](#), comma 3, secondo periodo c.p.c. ”.

Secondo i giudici della Suprema Corte, infatti, le associazioni prive di personalità giuridica (diversamente da quelle riconosciute) si **estinguerebbero immediatamente** (“ipso facto”) al verificarsi di una delle cause di esclusione previste dalla legge e/o indicate in statuto.

Tuttavia, rispetto alle decisioni della Cassazione, i giudici emiliani estendono il predetto orientamento di legittimità “applicandolo nel merito” non solo agli avvisi di accertamento e cartelle di pagamento ma anche agli **atti di intimazione** affermando che nessun atto tributario può essere notificato a una associazione non riconosciuta successivamente alla sua estinzione, rappresentando lo scioglimento dell'ente un “evento con effetto immediato”.

Lo scioglimento dell'ente è un evento con effetto immediato

Nel caso in commento, analogamente alla fattispecie oggetto della soprarichiamata pronuncia di legittimità, la cessazione dell'associazione aveva comportato una **carenza di legittimazione passiva** in capo alla stessa, motivo considerato dalla Suprema Corte quale condizione di improponibilità del ricorso.

Nella recente sentenza depositata dalla C.T. Prov. di Reggio Emilia il 2 novembre si è rilevato, adeguando e ampliando l'indirizzo giurisprudenziale fornito dalla Cassazione, la proponibilità del ricorso e l'annullamento dell'atto. Pertanto, la Commissione provinciale superava la predetta pregiudiziale di improponibilità e ravvisava preliminarmente (e tra l'altro d'ufficio), “un concreto interesse ad agire (del legale rappresentante, *ndr*) poiché con l'atto impugnato, sia pure a lui non intestato, ma notificatogli nella sua veste di legale rappresentante dell'associazione, il concessionario riscossione ha “iniziato” la procedura riscossiva che potrà riverberarsi anche su di lui”.

Importanti differenze che non impediscono di convergere sul medesimo **risultato finale**: non vi è alcuna ragione che l'ente di riscossione notifichi le cartelle di pagamento ad associazioni non riconosciute qualora le stesse risultino cessate. Queste ultime sono a tutti gli effetti “soggetti giuridici inesistenti”.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

La nuova conciliazione giudiziale: effetti sulle liti in corso

Il decreto di riforma del processo tributario, D.Lgs. 156/2015, ha rivitalizzato notevolmente il procedimento di **conciliazione giudiziale**, scindendo il vecchio **articolo 48 del D.Lgs. 546/1992** e introducendo disposizioni comuni ai fini della definizione e del pagamento delle somme dovute a seguito della conclusione dell'accordo.

Per effetto di tali modifiche il nuovo impianto normativo dell'istituto risulta ora disciplinato in tre diversi articoli:

- l'articolo **48**, recante la disciplina della conciliazione "**fuori udienza**",
- l'articoli **48-bis**, recante la disciplina della conciliazione "**in udienza**",
- e l'articolo **48-ter**, recante norme comuni alle due tipologie di conciliazione con specifico riferimento alla **definizione** e al **pagamento delle somme dovute**.

Tale **strumento deflativo** è, come noto, un istituto endoprocessuale ed incidentale che consente di **definire** (totalmente o parzialmente) le controversie instaurate sia in primo grado che in **appello** in relazione ad ogni vertenza soggetta alla giurisdizione delle Commissioni tributarie: ciò tramite una "transazione" diretta alla ridefinizione del tributo e all'applicazione delle sanzioni ricalcolate in misura ridotta sulla base della proposta conciliativa.

Con l'intervento del decreto di riforma, l'istituto risulta, come detto, **rivitalizzato** grazie essenzialmente ai seguenti interventi:

- l'estensione dell'applicazione dell'istituto al **giudizio di appello**;
- l'introduzione di nuove norme per il **pagamento** delle somme dovute;
- la **rimodulazione dei benefici sanzionatori** in funzione del momento in cui avviene la chiusura della controversia.

Molto interessante è in particolare la possibilità di sfruttare l'istituto anche dopo il primo grado di giudizio, a conferma della tendenza ad **ampliare** il perimetro della **collaborazione** fisco-contribuente con la previsione di un ulteriore momento di confronto utile alla definizione delle liti.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

Si tratta, in sostanza, dell'ultimo momento di *compliance* a disposizione delle parti del processo tributario, con la previsione di benefici sanzionatori.

La conciliazione giudiziale può avvenire sia **fuori udienza** (mediante deposito di una proposta alla quale la controparte abbia già aderito) che **in udienza** (mediante deposito di una proposta alla quale la controparte potrà o meno aderire) e comporta i seguenti effetti:

- l'**estinzione** parziale o totale della **lite**;
- la riduzione delle **sanzioni al 40% o 50%** del minimo edittale delle somme irrogabili in rapporto dell'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione;
- l'applicabilità del **cumulo giuridico** limitatamente a ciascun tributo e a ciascun periodo d'imposta;
- la **compensazione delle spese processuali**.

Più in particolare, il perfezionamento della conciliazione nel corso del giudizio di **primo grado** comporta la riduzione delle sanzioni al **40%** del minimo edittale delle somme irrogabili in relazione all'ammontare del tributo risultante dalla conciliazione; la conciliazione nel corso del giudizio di **appello** determina, invece, l'applicabilità delle sanzioni nella misura del **50%** del minimo edittale.

Per come è impostata la nuova norma, si ritiene che le percentuali (di riduzione) costituiscano il **limite minimo**, nel senso che l'ammontare delle sanzioni non può essere inferiore al 40% del minimo edittale (o 50% se il procedimento è chiuso nelle more del giudizio di appello). Ciò non toglie, evidentemente, che la riduzione sanzionatoria possa arrivare fino al 100% (con azzeramento della sanzione originariamente irrogata) laddove vi siano validi motivi per i quali l'Ufficio ritenga oltremodo sconveniente la prosecuzione della controversia.

Altro non trascurabile effetto conseguente al perfezionamento della conciliazione è la **compensazione delle spese processuali**: in caso di conciliazione, infatti, le spese del giudizio rimangono a carico della parte che le ha sostenute. Ciò per effetto della nuova disposizione contenuta nel nuovo [comma 2-octies](#) dell'[articolo 15 del D.Lgs. 546/1992](#). Quest'ultimo non è un aspetto marginale, posto che lo stesso decreto di riforma del processo tributario ha "normativizzato" il principio secondo cui la parte soccombente è tenuta a rimborsare le spese di giudizio liquidate con sentenza.

In base alla norma contenuta nel citato [comma 2-octies](#) viene, infatti, stabilito in maniera espressa che:

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

- qualora una delle parti abbia formulato una proposta conciliativa, **non accettata** dall'altra parte senza giustificato motivo, restano a carico di quest'ultima le spese del processo ove il riconoscimento delle sue pretese risulti inferiore al contenuto della proposta ad essa effettuata;
- se è intervenuta conciliazione le **spese si intendono compensate**, salvo che le parti stesse abbiano diversamente convenuto nel processo verbale di conciliazione.

Di conseguenza, nel caso intervenga la conciliazione le spese sono compensate di **“diritto”**. Diversamente, qualora la proposta di conciliazione di una delle parti non venga accolta dall'altra parte, possono verificarsi le seguenti ipotesi:

1. una parte risulta del tutto soccombente e, quindi, in base al principio generale, le sono addebitate le spese di lite;
2. c'è soccombenza reciproca e la sentenza ha rideterminato la pretesa per un **ammontare inferiore** al contenuto della proposta conciliativa (rifiutata **con** giustificato motivo), nel qual caso le spese sono compensate;
3. c'è soccombenza reciproca e la sentenza ha rideterminato la pretesa per un **ammontare inferiore** al contenuto della proposta conciliativa (rifiutata **senza** giustificato motivo), nel qual caso le spese sono a carico della parte che ha rifiutato la proposta conciliativa;
4. c'è soccombenza reciproca e la sentenza ha rideterminato la pretesa per un **ammontare superiore** al contenuto della proposta conciliativa, nel qual caso le spese sono compensate.

ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2
00198 Roma
Tel. 06 85301700
inforoma@studiocastellano.com

ARIANO IRPINO

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.
83031 Ariano Irpino (AV)
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it