

**FISCO E SENTENZE**

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

**Fisco e contabilità.** Ieri l'incontro alla Luiss sui nuovi principi Ias e Oic - Ceriani (Mef): una semplificazione da portare a compimento

# Bilanci, in arrivo cinque decreti

## Già attivati i tavoli Entrate-imprese per completare il coordinamento delle norme

**Andrea Marini**  
ROMA

Sono attesi entro l'estate **cinque decreti del ministero dell'Economia** per completare il coordinamento tra le novità dei bilanci e le norme fiscali.

Sono già attivi i tavoli tecnici tra **agenzia delle Entrate e categorie produttive**, in collaborazione con il ministero dell'Economia e nel giro di poche settimane dovrebbero essere diramate le nuove disposizioni sui principi Ias e 15, l'Ace dopo le correzioni introdotte dalla manovra del Dl 50, i principi Ias e i nuovi principi Oic.

Dei decreti in arrivo ha parlato Annibale Doderò, responsabile della Direzione centrale normativa dell'Agenzia delle Entrate, intervenuto al convegno organizzato ieri alla università Luiss-Guido Carli di Roma, dal titolo «I nuovi principi contabili Oic nel reddito d'impresa».

### Il progetto

L'incontro che si è svolto ieri - presieduto da Livia Salvini, professoressa di diritto tributario alla Luiss - ha visto partecipare tutti i soggetti interessati dalla nuova normativa contabile.

«I decreti del ministero dell'Economia - ha spiegato Doderò - potranno guidare a una corretta applicazione dei nuovi principi». Che, vuoi per la complessità della materia vuoi per i tempi con cui sono giunte a compimento le ultime

modifiche, sono sicuramente un impegno importante per le imprese. Tanto che il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili ha segnalato in febbraio che la situazione non giustificava l'utilizzo del termine dei 180 giorni per l'approvazione del bilancio, anche se la circostanza non è prevista nello statuto.

«Ieri Ceriani, consigliere del ministero dell'Economia, ha detto: «Sarebbe importante portare a compimento una grande semplificazione. Su questo fronte qualche volta siamo andati avanti, qualche volta siamo andati indietro. È anche vero che nella definizione di reddito ci possono essere criteri diversi, più tradizionali e più innovativi».

### Il confronto fra esperti

Oggetto di discussione è stata anche la proposta di Marco Versi, professore di diritto tributario alla università di Perugia: un nuovo modello di tassazione diretta dell'impresa basata sulla cassa, sul «reddito liquido», che ha l'obiettivo di portare a una semplificazione dell'accertamento della riscossione: «Non è una proposta futuribile - ha detto Ceriani - non è una idea nuova, ma non è mai stata attuata».

Paolo Galletti, presidente dell'Istituto per il Governo Societario, ha auspicato la definizione di una «tassazione a

livello europeo» in grado di limitare le incertezze.

Al convegno hanno partecipato anche i rappresentanti delle associazioni più interessate dai cambiamenti: Raffaele Marcello (consigliere dell'Ordine dei Commercialisti), Ivan Vacca, condirettore di Assonime (l'associazione delle società per azioni), Gaetano De Vito (Assoholding), Andrea Nobili (Abi, l'associazione bancaria italiana) e Gianfilippo Scifoni (Ania, l'associazione delle imprese assicuratrici).

### I principi contabili

In mattinata sono stati invece affrontati tutti gli aspetti tecnici dei nuovi principi contabili Oic.

Dopo che Marco Venturi (responsabile ricerca Oic) ha fatto il quadro della riforma, Riccardo Tiscini (professore di economia aziendale all'Università Mercatorum), Giuseppe Melis (professore di diritto tributario e coordinatore del dottorato Luiss), Giuseppe Zizzo (Liuc) e Gabriele Escalar (avvocato di Roma), Mario Grandinetti (ricercatore di diritto tributario dell'Università di Torino) hanno affrontato i singoli aspetti: dai derivati al nuovo principio di derivazione rafforzata. Giorgio Meo (professore di diritto commerciale alla Luiss), ha concluso parlando dei profili civilistici.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### I decreti ministeriali in arrivo

#### IFRS 9

L'Ifrs 9 (Ifrs sta per International Financial Reporting Standard) è stato promulgato dall'International Accounting Standards Board (Iasb). Lo standard affronta la contabilizzazione degli strumenti finanziari

#### IFRS 15

Uno dei decreti in arrivo dal ministero dell'Economia riguarderà il coordinamento della normativa con l'Ifrs 15: quest'ultimo è uno standard che fornisce indicazioni sulla contabilizzazione dei redditi da contratti di clienti.

#### ACE

Il testo di conversione del Dl 50/2017 (la cosiddetta manovra) ha riscritto la conversione del Dl 50/2017 (la cosiddetta manovra) ha riscritto le regole di determinazione dell'aiuto alla crescita economica. Manca inoltre un decreto di coordinamento tra le novità e le norme fiscali

#### IAS

Gli International Accounting Standards (in forma di acronimo Ias) sono principi contabili internazionali. Sono stati il primo tentativo di standardizzazione mondiale delle regole contabili. È atteso il decreto di coordinamento da parte del ministero dell'Economia

#### NUOVI OIC

I nuovi principi contabili nazionali emanati dall'Oic, l'Organismo Italiano di Contabilità, vedranno tra poco l'arrivo di un decreto del ministero dell'Economia per il coordinamento con le norme fiscali

**La circolare di Assonime.** La riforma punta a creare soluzioni a misura delle varie tipologie di impresa

## L'Oic 11 resta in attesa di revisione

**Franco Roscini Vitali**

Rinnovo della disciplina del bilancio, innanzi tutto per migliorare la comparabilità dei bilanci e la loro capacità di rappresentare in modo efficace i fatti gestionali oggetto di rilevazione contabile. Ma anche introduzione di disposizioni per ridurre gli oneri amministrativi a carico delle piccole e medie imprese.

A parere dell'Assonime sono queste le finalità delle disposizioni introdotte nel Codice civile dal decreto legislativo n. 139/15, che hanno comportato un avvicinamento delle regole di predisposizione dei bilanci delle imprese Ita Gaap ai principi Ias/Ifrs.

Una ponderosa circolare, la n. 14 di ieri, analizza le nuove norme con riferimento anche ai principi contabili emanati dall'Oic.

La volontà del legislatore di introdurre regole contabili differenziate in base alle dimensioni delle imprese, in modo da poterle

gestire senza dover sopportare oneri amministrativi eccessivi, appare più in linea con il rispetto al passato. Si tratta di un cambiamento in linea con le esperienze di altri Paesi che appaiono a posteriori sviluppi, soprattutto se sarà fatto proprio in sede di future revisioni.

### L'OBIETTIVO

L'intervento sul principio contabile serve a definire le modalità applicative dei postulati generali di rilevanza e sostanza

sioni dei principi contabili nazionali dall'Organismo Italiano di Contabilità (Oic) e dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili. L'associazione, in coordinamento con il ministero dell'Economia, ha emanato i principi contabili nazionali. Pertanto,

possono considerarsi superate le incertezze su funzione e collocazione giuridica di questi principi che interpretano, quando necessario, l'integrazione la legge.

Con riferimento alle micro-imprese sono evidenziate alcune criticità relative, in particolare, alle holding, che potrebbero essere qualificate micro anche quando fanno parte di gruppi societari che rappresentano realtà economiche medie e grandi: per esempio, sarebbe preclusa la possibilità di valutare i derivati al fair value.

Un aspetto critico, che dovrebbe essere risolto in sede civilistica, riguarda le società di persone perché non è chiaro se e fino a che punto le nuove regole contabili possano ritenersi compatibili con le caratteristiche e lo status giuridico di questi soggetti. Medesimi problemi riguardano le imprese individuali e gli enti non societari, costituiti da enti commerciali e non, che redigono un bilancio in

relazione all'attività d'impresa, ma non sono soggetti all'obbligo di deposito nel Registro imprese.

Tra le disposizioni più innovative, Assonime richiama la contabilizzazione delle azioni proprie a diretta riduzione del patrimonio netto attraverso l'iscrizione di una riserva negativa, con l'effetto che i saldi patrimoniali che dovrebbero emergere dalla differenza tra prezzo di acquisto e prezzo della successiva rivendita assumono la natura di riserve di capitale, mentre in precedenza erano qualificati ricavi/costi (plus/minusvalenze) di natura finanziaria.

Per quanto riguarda il principio generale della rilevanza, introdotto nell'articolo 2423 del Codice civile, non si tratta di novità di portata assoluta perché lo stesso legislatore e i principi contabili Oic già prevedevano norme di dettaglio ispirate a tale principio. Per esempio, i nuovi principi Oic 13 e Oic 16 confermano le regole di valuta-

zione costante delle rimanenze o delle immobilizzazioni costantemente rinnovate e di valore non significativo (Oic 13) e la possibilità di adottare l'ammortamento ridotto alla metà nel primo anno di acquisizione del cespite (Oic 16). Tuttavia, se è chiaro che «rilevanza» è lo stato dell'informazione quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dagli utilizzatori del bilancio, resta irrisolto il problema di definire quali siano le categorie di destinatari/utilizzatori.

Invece, per l'applicazione del principio generale della prevalenza della sostanza sulla forma, introdotto nell'articolo 2423-bis del Codice, si attende la revisione del principio contabile Oic 11, che dovrebbe chiarire le modalità applicative dei postulati generali di bilancio e, in particolare, di questo principio. Probabilmente il principio di rappresentazione sostanziale costituirà una sorta di bussola da assumere in mancanza di idonee indicazioni da parte dei singoli principi Oic.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Cassazione.** La residenza non conta

## Ici «prima casa» solo sulla dimora abituale del nucleo

**Laura Ambrosi**

■ Ai fini Ici la detrazione per l'abitazione principale spetta solo per l'immobile di effettiva dimora abituale del nucleo familiare e prescinde dalla residenza anagrafica dei coniugi. Ad affermarlo è la Corte di cassazione con l'ordinanza n. 15444 depositata ieri.

### Il caso

Un contribuente riceveva degli avvisi di liquidazione e irrogazione di sanzioni per Ici per diversi periodi di imposta. In particolare, era disconosciuta la detrazione applicata per l'abitazione principale in quanto il coniuge, residente in altro comune, beneficiava della medesima detrazione.

I provvedimenti venivano impugnati dinanzi al giudice tributario eccependo che la norma fa riferimento alla residenza anagrafica del contribuente. In ogni caso, era onere dell'ente impositore dimostrare che la famiglia dimorasse abitualmente altrove. La Ctp accoglieva i ricorsi, ma la decisione veniva integralmente riformata in appello. Il contribuente ricorreva così per Cassazione.

### La decisione

I giudici di legittimità hanno innanzitutto rilevato che il nucleo familiare del contribuente era composto solo dai due coniugi, poiché i figli erano residenti altrove: il marito (contribuente ricorrente) aveva una residenza in un Comune differente rispetto alla moglie.

L'articolo 8 del decreto legislativo 504/1992 prevedeva, in tema di Ici, che per beneficiare della detrazione di imposta occorreva che l'unità immobiliare fosse adibita ad abitazione principale del soggetto passivo intendendosi per tale, salvo prova contraria, quella di residenza anagrafica.

La norma, inoltre, precisava che per abitazione principale si intendeva quella nella quale il contribuente e i suoi familiari dimorano abitualmente.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Risoluzione.** Vanno immessi sul mercato

## Prodotti non cedibili tra «retisti» agricoli

**Gian Paolo Tosoni**

■ Nel contratto di rete agricola i partecipanti dichiarano un percentuale del reddito agrario del terreno coltivato in comune. Lo precisa la risoluzione dell'agenzia delle Entrate 75/E di ieri secondo cui questa fattispecie, rientra nell'articolo 33 del Dpr 917/86. La risoluzione di fatto riproduce la risposta alla consulenza giuridica del 5 aprile 2017 fornita alle Associazioni di categoria (si veda Il Sole 24 Ore del 6 aprile).

In base al contratto di rete, introdotto dall'articolo 3, comma 4-ter, del Dl 5/2009, più imprenditori si impegnano a collaborare al fine di accrescere, sia individualmente che collettivamente, la propria competitività sul mercato. Successivamente l'articolo 1bis, comma 3, del Dl 91/2014 ha esteso i benefici di questo contratto alle attività agricole esercitate in comune fra i contraenti, con la precisazione che la produzione ottenuta si considera come propria (a titolo originario).

La risoluzione 75/E precisa, fra l'altro, che il prodotto deve essere suddiviso fra i partecipanti in maniera proporzionale al valore degli apporti che ciascuno retista ha effettuato per la realizzazione degli obiettivi comuni e che i prodotti oggetto di divisione non vengano successivamente ceduti tra i retisti, dal momento che la ratio di tale tipologia di contratto consiste nell'ottenimento della produzione da immettere sul mercato. Tale divieto, tuttavia, appare eccessivo in quanto una volta ottenuto il prodotto, ad esempio le uve dai vigneti coltivati in comune, non si

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Legge sul «dopo di noi».** Studio del Consiglio nazionale del notariato sull'imposta di successione e donazione

## Trust, esenti anche le dotazioni «aggiuntive»

**Angelo Busani**

■ L'esenzione dall'imposta di successione e donazione (vigente dal 1° gennaio 2017) è l'evidente incentivo fiscale che il legislatore ha disposto (articolo 6 della legge 112/2016) per favorire l'istituzione di strumentazioni - quali il trust, il vincolo di destinazione, l'affidamento fiduciario - finalizzate a favorire l'inclusione sociale, la cura e l'assistenza delle persone con disabilità grave (articolo 3, comma 3, della legge 104/1992).

I vantaggi fiscali di cui questa materia beneficia (oggetto del recente studio n. 33-2017 del Consiglio nazionale del notariato) però non finiscono con la predetta esenzione disposta per il caso dell'istituzione di un trust, di un vincolo di destinazione o di un affidamento fiduciario. Anzi tutto, è evidente - anche se la legge non lo afferma esplicitamente - che l'esenzione concessa in sede di istituzione di trust, vincoli di destinazione e affidamenti fiduciari, compete anche nel caso in cui questi strumenti vengano fatti oggetto di ulteriori dotazioni patrimoniali dopo esser stati istituiti.

Inoltre (a parte l'esenzione dall'imposta di bollo per atti, documenti, istanze, contratti, copie, estratti, certificati posti in essere o richiesti nell'ambito di questa materia), dato che la legge 112/2016 impone di prevedere, nell'atto istitutivo di trust, vincoli di destinazione e affidamenti fiduciari, le modalità di destinazione del patrimonio al momento della morte

### NESSUNA ESCLUSIVA

Sebbene la legge sia nata per la salvaguardia di figli disabili, le agevolazioni fiscali previste non si applicano solo a questi casi

del soggetto disabile (individuata come il momento di cessazione del vincolo istituito sul patrimonio destinato), la legge fornisce una regolamentazione fiscale per questa situazione, distinguendo il caso del trasferimento dei beni al disponente dal caso della devoluzione del patrimonio già vincolato a soggetti diversi.

Da un lato, la legge 112 dunque prevede che se i beni vincolati in trust (in vincoli di destinazione o in affidamenti fiduciari) istituiti a vantaggio di un soggetto gravemente disabile vengano trasferiti - per premorienza del beneficiario disabile - ai soggetti che hanno istituito il trust (oppure il vincolo di destinazione o l'affidamento fiduciario), anche tale trasferimento beneficia dell'esenzione dall'imposta di successione e donazione; ed è altresì sancito che, qualora questo trasferimento sia rilevante ai fini delle imposte di registro, ipotecaria e catastale, esse si applichino nella misura fissa.

Quando invece, alla morte del beneficiario disabile, non si faccia luogo al trasferimento ai soggetti che hanno istituito il trust (oppure il vincolo di destinazione o l'affidamento fiduciario), ma il patrimonio vincolato venga trasferito a favore di soggetti diversi dai disponenti, questo trasferimento è soggetto alla «ordinaria» imposta di successione; ma, con la precisazione che, per la determinazione dell'aliquota e della franchigia applicabili, si ha riguardo al rap-

porto tra il soggetto che ha istituito il trust (il vincolo di destinazione o l'affidamento fiduciario) e il soggetto che beneficia del trasferimento in caso di morte del beneficiario disabile. Ad esempio, se il padre Tizio istituisce un affidamento fiduciario a favore del figlio disabile Caio e dispone che, alla morte di Caio, il patrimonio residuo venga trasferito all'altro suo figlio Sempronio (fratello di Caio), non disabile, quest'ultimo trasferimento beneficia della franchigia di un milione e, per l'ecce-



**TRUST**  
**Bonus vincolati alla cura delle persone disabili**  
di **Angelo Busani**

La legge 112/2016 dispone che il particolare regime tributario da essa previsto sia applicabile solo al verificarsi di determinate condizioni. Nell'atto istitutivo del trust deve essere indicato che si persegue la finalità della cura di persone con disabilità grave.

quotidianofisco.ilssole24ore.com  
La versione integrale dell'analisi

denaro, il trustee acquista una casa al fine di stabilirvi l'abitazione del disabile; ebbene, questo acquisto dovrebbe beneficiare appunto della sua sottrazione alla tassazione in misura proporzionale (il condizionale è d'obbligo, ma la relazione tecnica del Mef alla legge 112 consente di indubbiamente propendere in tal senso).

Lo Studio del notariato sottolinea che se la legge 112/2016 è stata principalmente pensata per il caso dei genitori che vogliono provvedere alla salvaguardia dei figli disabili, ciò non toglie che questa non sia da considerare come l'ipotesi esclusiva, in quanto le agevolazioni fiscali sopra descritte non si applicano solamente alle strumentazioni di protezione istituite dai genitori a favore dei figli. Infatti, la stessa legge fa riferimento a ipotesi in cui i genitori non siano in vita o non siano in grado di fornire adeguato sostegno ai figli disabili; inoltre, si nota che la legge 112 non contiene, in effetti, alcuna limitazione di ordine soggettivo, relativa al rapporto tra disponente e beneficiario disabile. Si deve quindi concludere nel senso di ritenere agevolabili gli strumenti di protezione da chiunque istituiti, purché sempre a favore di soggetti con grave disabilità.

© RIPRODUZIONE RISERVATA