

**FISCO NEWS AGOSTO 2014 Roma il 15/09/2014****AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA**AccertamentoAgriturismi sotto la lente di ingrandimento del Fisco

Lo sviluppo degli **agriturismi** nel corso dell'ultimo biennio è stato **perseguito** attraverso una **politica di tutela e di valorizzazione**.

Dapprima con il **D.M. 13 febbraio 2013** è stato istituito il marchio "**Agriturismo Italia**" e poi, più di recente, sempre il MIPAAF (Ministero delle politiche agricole alimentari forestali), con il **D.M. 13 giugno 2014**, ne ha disciplinato il relativo repertorio.

Attraverso l'istituzione del marchio "Agriturismo Italia", le strutture sono state **classificate**, in parallelismo con gli alberghi, in **5 categorie**, a seconda dei servizi che vengono offerti.

Attraverso il **repertorio**, che è tenuto presso il Dipartimento delle politiche europee e internazionali dello sviluppo rurale – Direzione generale dello sviluppo rurale – DISR I, il MIPAAF, sarà **possibile monitorare l'offerta complessiva nazionale** e quali siano le strutture dotate del marchio di "Agriturismo Italia".

Il repertorio rappresenta anche uno strumento utilizzabile dall'Agenzia delle Entrate per attuare il piano di verifica ufficializzato con la [circolare 25/E](#) del 6 agosto 2014, relativamente alla parte rappresentata dal monitoraggio del mondo degli agriturismi con l'obiettivo di rilevare ove nella realtà operativa essi siano vere e proprie imprese commerciali di ristorazione e/o alberghiere.

La tentazione è forte, alla luce dell'indubbio **regime di favore** riservato agli agriturismi in quanto tali rispetto alle attività di ristorazione ordinarie.

Ai sensi dell'articolo 7 della Legge 96/2006 è infatti previsto che ai fini fiscali si faccia riferimento alle regole previste all'**articolo 5 della Legge 413/1991**, ai sensi del quale si applica un **regime** di tassazione **forfettario** sia per quanto riguarda l'imposizione diretta, ove si considera quale reddito imponibile il **25% dei ricavi** al netto dell'IVA, sia ai fini di quest'ultimo che si considera dovuta in misura pari al **50%** del suo ammontare complessivo. In entrambi i casi (dirette e **IVA**) il regime delineato rappresenta quello ordinario previsto per gli agriturismi.

Per quanto riguarda l'IVA, come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate nella [Risoluzione 65/E](#) del 16 marzo 2009, l'impossibilità di procedere alla richiesta di rimborso dell'IVA assolta sui beni strumentali all'attività.

Ma per poter fruire del regime come brevemente delineato, ai sensi dell'articolo 2 della Legge 96/2006, l'attività deve essere **svolta** da parte di **imprenditori agricoli** di cui all'articolo 2135 codice civile, strutturati anche nella forma di società di persone o di capitali, o associati tra di loro.

Questo requisito è *condicio sine qua non* per poter svolgere attività agrituristica.

La Corte di Cassazione, con la **sentenza 24430/2008** in maniera molto chiara ha affermato che *“Il riconoscimento della qualità agrituristica dell'attività di “ricezione ed ospitalità”, quindi, secondo la norma, richiede la contemporanea sussistenza (a) della qualifica di imprenditore agricolo da parte del soggetto che la esercita, (b) dell'esistenza di un “rapporto di connessione e complementarietà” con l'attività propriamente agricola e (c) della permanenza della principalità di quest'ultima rispetto all'altra. A contrario, ovviamente, si deduce che per la norma non può mai essere considerata “agrituristica” una attività di “ricezione” e di “ospitalità” svolta da un imprenditore che non possa qualificarsi “agricolo” ovvero che non sia o non sia più nel detto rapporto di “connessione e complementarietà” con l'attività agricola o, comunque, che (evidentemente per il suo sviluppo o per l'impegno lavorativo richiesto o per l'entità dei capitali impiegati) releghi quest'ultima in posizione del tutto secondaria.”.*

Corollario è che, ai fini dell'attività di ricezione e ospitalità, dovrà essere utilizzata la struttura produttiva dell'attività agricola.

L'articolo 2, comma 3 della Legge 96/2006 delinea le **attività tipiche** dell'agriturismo consistenti in:

1. dare ospitalità in alloggi e/o spazi aperti destinati alla sosta dei campeggiatori;
2. somministrare pasti e bevande che devono essere rappresentati in prevalenza con prodotti propri e di aziende agricole della zona, compresi quelli a carattere alcolico e superalcolico, con preferenza per quelli a marchio DOP, IGP, IGT, DOC e DOCG o compresi nell'elenco nazionale dei prodotti agroalimentari tradizionali;
3. organizzare degustazioni di prodotti dell'azienda, compresa la mescita dei vini;
4. organizzare, anche al di fuori della propria azienda, attività ricreative, culturali, didattiche, sportive ed escursioni, comprese quelle ippoturistiche, con il fine di promuovere il territorio.

Tuttavia, dette attività **non** sono **vincolanti**, infatti, come precisato dal **TAR della Lombardia** con la **sentenza 132/2010** l'attività di agriturismo deve avere quale oggetto principale l'attività di ricezione e ospitalità, mentre le altre sono complementari ma non essenziali.

A chiusura si ricorda come ampio margine in tema di legiferazione è lasciato alle **Regioni**, tanto è vero che, proprio in merito al **rapporto di connessione** e quindi i **parametri** da rispettare, che rappresenteranno il fulcro dell'attività di verifica da parte dell'Agenzia delle Entrate, la **facoltà** di delinearli, ai sensi dell'articolo 4, comma 2 della Legge 96/2006, è **devoluta** a ogni singola

## **Bonus arredi, mobili ed elettrodomestici: casi particolari – I parte**

Con questo intervento si intendono analizzare dettagliatamente i chiarimenti più salienti in merito alla **detraibilità delle spese per gli interventi di recupero del patrimonio abitativo e per la riqualificazione energetica degli edifici**, forniti dall'Agenzia delle Entrate con la [Circolare n. 11/E/2014](#). Si rimanda ad un intervento successivo l'analisi dei chiarimenti forniti nella medesima circolare in merito al *bonus* per l'acquisto di mobili ed elettrodomestici.

### **Condominio senza amministratore**

Al fine di beneficiare della detrazione per i lavori di ristrutturazione delle parti comuni, i condomini che, non avendone l'obbligo, **non abbiano nominato un amministratore, dovranno obbligatoriamente richiedere il codice fiscale** ed eseguire tutti gli adempimenti previsti a nome del condominio stesso. I documenti giustificativi delle spese relative alle parti comuni devono essere intestati al condominio mentre i pagamenti dovranno essere effettuati con bonifico bancario indicando, oltre al codice fiscale del condominio, anche quello del condomino che effettua il pagamento.

### **Immobile del coniuge**

Il coniuge convivente del proprietario dell'immobile può portare in detrazione nella propria dichiarazione dei redditi le spese sostenute relative ai lavori condominiali pagate con assegno bancario, tratto sul conto corrente cointestato ai due coniugi. E' necessario, tuttavia, che sul documento rilasciato dall'amministratore, comprovante il pagamento della quota millesimale relativa alle spese, **il coniuge convivente indichi i propri estremi anagrafici e l'attestazione dell'effettivo sostenimento delle spese.**

### **Familiari conviventi**

Nel caso in cui la fattura e il bonifico siano intestati a un solo comproprietario, mentre la spesa di ristrutturazione è sostenuta da entrambi, la detrazione spetta anche al soggetto che non risulti indicato nei predetti documenti, **a condizione che nella fattura sia annotata la percentuale di spesa da quest'ultimo sostenuta.** Tale annotazione deve essere effettuata fin dal primo anno di fruizione del beneficio e il comportamento dei contribuenti deve essere coerente con detta annotazione. È esclusa, inoltre, la possibilità di modificare, nei periodi d'imposta successivi, la ripartizione della spesa sostenuta. Infine l'amministrazione finanziaria chiarisce che l'obbligo di indicare il codice fiscale nell'apposito campo dei modelli 730/2014 e Unico 2014 è limitato al solo caso dei lavori su parti comuni condominiali.

### **Spese sostenute a mezzo finanziamento**

Se il pagamento delle spese per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio o di riqualificazione energetica degli edifici viene effettuato dalla società finanziaria che ha concesso un finanziamento al contribuente, quest'ultimo può fruire della detrazione per gli interventi, a condizione che:

- La **società che eroga il finanziamento paghi il corrispettivo al soggetto fornitore con un bonifico bancario o postale** recante tutti i dati previsti dalle disposizioni di riferimento, in modo da consentire di operare la ritenuta del 4%;
- Il **contribuente abbia copia della ricevuta del bonifico.**

### **Bonifico con causale errata**

Nell'ipotesi in cui nella causale del bonifico vengano indicati i riferimenti normativi della detrazione per la riqualificazione energetica degli edifici in luogo di quelli per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, e ciò sia dovuta a un mero errore materiale che non ha pregiudicato l'applicazione della ritenuta d'acconto del 4%, **la detrazione può comunque essere riconosciuta**, nel rispetto degli altri presupposti di legge.

### **Interventi in economia**

La detrazione per le spese di riqualificazione energetica compete anche alle imprese individuali e società per gli interventi realizzati in economia, con riferimento ai costi direttamente imputabili all'intervento.

### **Enti non commerciali**

## **L'iscrizione ai registri delle associazioni di promozione sociale. Opportunità da non trascurare per le sportive**

Le **associazioni sportive dilettantistiche** rientrano nella grande famiglia delle **associazioni di promozione sociale**, prevista e disciplinata dalla legge **n.383 del 7 dicembre del 2000** accomunate dalle finalità di utilità sociale e dalla base mutualistica.

Comuni appaiono i requisiti statutari obbligatori che, anche in questo caso, prevede, tra l'altro, l'obbligo della forma scritta, e l'espressa esclusione di ogni finalità lucrativa.

Con valenza costitutiva sono istituiti rispettivamente **Registri su scala regionale e provinciale**, cui possono iscriversi tutte le associazioni sportive, iscritte o meno al registro Coni, in possesso dei requisiti propri delle associazioni di promozione sociale per come previsti dalla Legge quadro e dalle leggi regionali e provinciali di attuazione della stessa, che svolgono ovviamente attività in ambito regionale e provinciale.

**La natura costitutiva dell'iscrizione al registro in esame si contrappone a quella dichiarativa prevista per l'iscrizione al registro Coni delle sportive.** Ecco che un eventuale accertamento che ritenesse la natura "non sportiva" dell'ente accertato, non potrebbe, in via presuntiva, escluderne anche l'iscrizione ai registri delle associazioni di promozione sociale e, di conseguenza, il legittimo godimento delle agevolazioni fiscali che derivano dall'assunzione di tale qualifica.

Altro aspetto di non trascurabile importanza (ricordiamo il dibattito sulla qualificazione urbanistica degli impianti sportivi oscillante tra commercio, industria, artigianato) è dato da una specifica disposizione, l'art. 32, comma 4, agevola le associazioni di promozione sociale nel reperimento di un luogo in cui operare stabilmente prevedendo espressamente che **la loro sede sociale e i locali nei quali le stesse svolgono attività, siano compatibili con tutte le destinazioni d'uso previste per legge, indipendentemente dalla loro specifica destinazione urbanistica.**

Ma la norma di maggiore interesse per i responsabili di associazioni sportive non riconosciute è quella contenuta all'interno dell'art. 6 della legge 383/2000 che detta una particolare disciplina per tutte quelle associazioni che hanno ottenuto l'iscrizione nel Registro APS, con riferimento alle quali il **creditore dell'associazione potrà agire nei confronti dell'associato che abbia assunto l'obbligazione per conto dell'ente esclusivamente in via sussidiaria e solo dopo avere aggredito infruttuosamente il patrimonio associativo.**

La citata norma, dopo aver ricondotto in capo al rappresentante legale individuato da statuto il potere di rappresentare anche in giudizio le associazioni di promozione sociale, prescrive, infatti, che: *"per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione di promozione sociale i terzi creditori devono far valere i loro diritti sul patrimonio dell'associazione medesima, e solo in via sussidiaria, possono rivalersi nei confronti delle persone che hanno agito in nome e per conto della medesima"*.

Questa previsione **incide in maniera rilevante sul generale principio di responsabilità contrattuale dettato dall'art. 38 del C.C.** che dispone una responsabilità contrattuale per le associazioni non riconosciute per cui: *"per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune. Delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione"*.

**Per le associazioni di promozione sociale, invece, di fronte alle pretese dei terzi creditori l'associazione, seppur costituita nella forma giuridica della associazione non riconosciuta, risponde in via principale con il suo patrimonio, e solo successivamente, qualora l'entità del medesimo sia insufficiente a soddisfare l'interesse creditorio, l'azione dei terzi si potrà rivolgere verso coloro che hanno agito come rappresentanti del sodalizio.**

In ragione di ciò i terzi creditori potranno confidare sia sul fondo comune che sul patrimonio dei rappresentanti, ma la natura della responsabilità di quest'ultimi non sarà "fideiussoria", bensì "sussidiaria".

I rappresentanti delle associazioni di promozione sociale godranno quindi del c.d. **beneficium excussionis**, così come per i soci di una società semplice (art. 2268 C.C.), mentre di tale beneficio, invece, non può godere qualunque altra associazione sportiva non riconosciuta che non sia iscritta nei registri delle associazioni di promozione sociale

Anche da un punto di vista fiscale le associazioni sportive che siano **anche iscritte ai registri della promozione sociale** potranno godere di una ulteriore e specifica agevolazione fiscale che attiene alla rilevanza fiscale delle prestazioni rese dall'associazione nei confronti **dei familiari degli associati**. Recita infatti l'art. 20 della legge quadro che le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese nei confronti dei familiari conviventi degli associati, sono equiparate ai fini fiscali, a quelle rese agli associati e saranno pertanto, fiscalmente non soggette a tassazione.

Va ricordato, infine, che gli **enti locali possono** deliberare **riduzioni sui tributi** di propria competenza per le associazioni di promozione sociale e che le quote e i contributi corrisposti alle associazioni di promozione sociale non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini **dell'imposti sugli intrattenimenti**.

Crediamo di avere elencato una serie di buoni motivi che suggeriscano a tutte le associazioni sportive non riconosciute di richiedere anche l'iscrizione nei registri delle associazioni di promozione sociale.

[Iva](#)

## **La rettifica della detrazione Iva per cambio di destinazione**

martedì, 5 agosto 2014

di **Federica Furlani**

Una delle problematiche più insidiose nel mondo Iva è rappresentato indubbiamente dalla **rettifica della detrazione**.

Il **diritto alla detrazione Iva**, disciplinato dall'**art. 19 del D.P.R. 633/1972**, relativo agli acquisti di beni o servizi effettuati nell'esercizio di impresa o di arti e professioni, è un diritto che **sorge fin dal momento dell'acquisizione dei beni e dei servizi**.

Si tratta pertanto di una **detrazione immediata**: il contribuente non deve quindi attendere l'effettiva utilizzazione dei beni e servizi per stabilire se gli compete o meno il diritto alla detrazione, essendo sufficiente che i beni e i servizi siano **inerenti**, ovvero correlati all'attività concretamente esercitata dal contribuente.

Per questo motivo la detrazione riveste, in alcune situazioni, **carattere di provvisorietà**: se la sua misura effettiva non coincide con quella operata all'origine (ovvero i beni e i servizi sono utilizzati per effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione in misura diversa da quella inizialmente operata), è necessario procedere alla sua **rettifica**, in aumento o in diminuzione.

L'**art. 19-bis2** disciplina le seguenti ipotesi di **rettifica della detrazione**:

- **per cambio di destinazione** (art. 19-bis 2 comma 2)
- **per mutamento di regime fiscale** (art. 19-bis 2 comma 3)
- **per variazione del pro-rata** (art. 19-bis 2 comma 4, 5, 6)

mentre i seguenti commi 7 e 8 prevedono regole specifiche rispettivamente in caso di fusione, scissione, cessione e conferimento d'azienda e per **fabbricati ed aree fabbricabili**.

Concentrandoci sulla rettifica per cambio di destinazione, è necessario preliminarmente distinguere tra **beni non ammortizzabili/servizi** e **beni ammortizzabili**.

Ai fini delle disposizioni che si stanno analizzando, non si considerano beni ammortizzabili i beni:

- di **costo unitario non superiore a 516,46 €**
- con **coefficiente di ammortamento** stabilito, ai fini delle imposte sul reddito, in misura **superiore al 25%**.

Per quanto riguarda i beni non ammortizzabili/servizi, ai fini della eventuale rettifica delle detrazioni, è necessario **verificare la loro prima utilizzazione**: se al loro primo impiego rispettano la destinazione prevista in sede di acquisto, cui è stata collegata la detrazione operata, nessuna variazione va apportata.

Se invece questo diverge, è necessario procedere alla **correzione della detrazione operata**.

Il caso sicuramente di maggior rilievo attiene tuttavia i **beni ammortizzabili** che per loro natura sono suscettibili di **utilizzo pluriennale**: per questa ragione l'eventuale **cambio di destinazione non va verificato solo al loro primo impiego ma durante un periodo di monitoraggio**, denominato di "tutela fiscale", che decorre dall'anno di entrata in funzione dei beni e si protrae:

- per i **4 anni successivi**, per la generalità di beni ammortizzabili;
- per i **9 anni successivi**, per i fabbricati e le aree fabbricabili.

Nel caso di mutamento di destinazione, la detrazione va rettificata solo in rapporto a **tanti quinti (o decimi nel caso di immobili)** dell'imposta detratta **quanti cioè sono gli anni che mancano al compimento del quinquennio (o decennio) di tutela fiscale**.

Se il cambio di destinazione si verifica **oltre i 4-9 anni successivi all'entrata in funzione del bene**, non deve essere effettuata alcuna rettifica della **detrazione iniziale**: la stessa si considera definitivamente **acquisita**.

Si pensi ad esempio ad una società che ha acquistato nel 2012 un impianto per 25.000 € detraendosi l'Iva pari a 5.250 €, impianto immediatamente messo in funzione per lo svolgimento di attività imponibili.

Nel corso del 2014 la società decide di impiegare lo stesso per svolgere attività fuori dal campo di applicazione dell'Iva, che non danno pertanto diritto alla detrazione.

Si dovrà pertanto rettificare la detrazione iniziale per mutamento di destinazione per l'importo che tenga conto dei tre anni (2014, 2015 e 2016) che mancano al compimento del quinquennio; il calcolo da effettuare è il seguente:  $5.250 \text{ €} \times \frac{3}{5} = 3.150 \text{ €}$ .

Situazione opposta si verifica nel caso analizzato dalla **risoluzione 31 luglio 2007, n. 196**. Si tratta di un **immobile acquistato come abitativo** e per il quale correttamente non era stata detratta l'Iva relativa agli acconti versati; successivamente, prima del rogito definitivo, l'immobile ottiene il **cambio di destinazione** in categoria D/2 per uso residence al fine di venir utilizzato per effettuare prestazioni alberghiere soggette ad Iva. A causa del mutamento di utilizzazione, l'acquirente può operare la rettifica della detrazione per recuperare l'imposta originariamente non detratta.

La rettifica della detrazione, come previsto dal comma 9 dell'art. 19-bis2, è **effettuata nella dichiarazione relativa all'anno in cui si verificano gli eventi che la determinano**, sulla base delle risultanze delle scritture contabili obbligatorie.

Di conseguenza nell'esempio numerico precedente, la società dovrà rettificare l'Iva nella dichiarazione IVA 2015 e dovrà versare in sede di dichiarazione annuale la maggiore Iva precedentemente considerata in detrazione e pari a 3.150 €.

[Imposte sul reddito](#)



## **Bonus arredi, mobili ed elettrodomestici: casi particolari – II parte**

Continua (si veda "[Bonus arredi, mobili ed elettrodomestici: casi particolari – I parte](#)") l'analisi dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la [Circolare n.11/E/2014](#). Questa volta analizzeremo nel dettaglio quelli riguardanti la **detrazione sulle spese per mobili ed elettrodomestici**.

### **Pagamento con bancomat/carta di credito**

Nel caso di pagamento mediante carta di credito o carta di debito (bancomat) occorre conservare la documentazione attestante l'effettivo pagamento e le fatture di acquisto dei beni, con la usuale specificazione della natura, qualità e quantità dei beni e servizi acquisiti. Lo **scontrino che riporta il codice fiscale dell'acquirente**, unitamente all'indicazione della natura, qualità e quantità dei beni acquistati, è equivalente alla fattura ai fini in esame. Lo **scontrino che non riporta il codice fiscale dell'acquirente** può comunque consentire la fruizione della detrazione se contiene l'indicazione della natura, qualità e quantità dei beni acquistati ed è riconducibile al contribuente titolare del bancomat in base alla corrispondenza con i dati del pagamento.

### **Importo limite**

L'ammontare complessivo di 10.000 euro rappresenta il limite di fruizione della detrazione e deve essere calcolato considerando le spese sostenute nel corso **dell'intero arco temporale che va dal 6/6/13 al 31/12/14**, anche nel caso di successivi e distinti interventi edilizi che abbiano interessato un'unità immobiliare.

### **Acquisti all'estero**

Nel caso siano rispettate tutte le prescrizioni richieste, **non esiste nessun motivo ostativo per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici all'estero** ai fini della fruizione della detrazione. Se il destinatario del bonifico è un soggetto non residente e correlativamente non dispone di un conto in Italia, **il pagamento dovrà essere eseguito mediante un ordinario bonifico internazionale** e dovrà riportare il **codice fiscale del beneficiario della detrazione e la causale del versamento**, mentre il numero di partita IVA o il codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico è effettuato **possono essere sostituiti dall'analogo codice identificativo eventualmente attribuito dal paese estero**. La ricevuta del bonifico dovrà essere conservata unitamente agli altri documenti richiesti per essere esibiti in sede di controllo.

### **Box pertinenziale**

Gli interventi di recupero del patrimonio edilizio che costituiscono il presupposto per l'ulteriore detrazione per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici sono elencati al **paragrafo 3.2 della circolare n.29/E/2013**. Tra questi **non possono essere compresi gli interventi consistenti nella realizzazione di posti auto o box pertinenziali** rispetto all'abitazione di cui all'art. 16-bis, c. 1, lett. d) Tuir.

### **Bonifico bancario**

L'unico pagamento con bonifico valido è quello che assicura la ritenuta del 4% ex art.25, D.L. 78/2010.

## **La distribuzione di utili non dichiarati alla ristretta base societaria deve essere provata**

La **Commissione Tributaria Regionale di Roma, con la sentenza 22.4.2014 n. 2614**, afferma il principio in base al quale **la distribuzione di utili non dichiarati alla ristretta base societaria deve essere concretamente provata dall'Agenzia delle Entrate e non semplicemente presunta**.

La pronuncia dei giudici romani **non rappresenta di certo una novità assoluta**, bensì una conferma di un orientamento della giurisprudenza di merito degli ultimi mesi. La sentenza in commento, infatti, **segue quanto già affermato dalla CTR di Firenze con la sentenza n.61/35/13** (sulla questione si veda **Massimo Conigliaro, "La ristretta base sociale non è sufficiente per la presunzione di distribuzione di utili" in EC News del 3.7.2014**).

Secondo la CTR di Roma, le affermazioni dell'Agenzia delle Entrate **sono condivisibili in linea di principio**, così come lo sono anche i criteri generali, tuttavia, sempre secondo quanto si legge nella sentenza in commento, **vige sempre**, anche per il processo tributario, **la necessità di rispettare l'onere della prova**. E a parere dei giudici di secondo grado **“la parte che afferma un determinato principio o deduzione ha l'obbligo di fornire al giudice la prova di quanto sostenuto e non limitarsi ad una mera enunciazione di principio, seppur supportata da apprezzabili orientamenti giurisprudenziali”**. Come dire, a parole tutti possono essere bravi ciò che conta sono i fatti...

La CTR di Roma conclude affermando che **“la sola ristrettezza della base societaria, può costituire un ottimo elemento indiziario di occulta distribuzione di utili, il quale, però necessita del supporto di precisi e concordanti elementi probatori, del tutto assenti nel caso di specie”**.

Le stesse conclusioni sono già state tratte dalla **CTP di Napoli con la sentenza 15.3.2012, n. 145**, la quale ha sostenuto proprio che **l'Amministrazione finanziaria non può emettere un avviso di accertamento** nei confronti dei soci, **fondando la motivazione dell'atto sulla semplice appartenenza a detta società**. Conseguentemente, poiché il contribuente aveva depositato, oltre alle memorie illustrative, estratti di c/c bancario, a fini di prova della mancata percezione degli emolumenti accertati, l'accertamento non ha superato il vaglio della giurisprudenza.

Peraltro, appare alquanto doveroso ricordare che, anche se ovvio, **l'accertamento eseguito nei confronti dei soci di società di capitali a ristretta base sociale** sulla c.d. presunzione di distribuzione degli utili extracontabili **presuppone l'esecuzione di una rettifica** dalla quale scaturiscano **maggiori ricavi**, siccome solo questi possono generare una distribuzione occulta di utili. Tale presunzione, quindi, **non può operare ove l'avviso di accertamento sia fondato sul disconoscimento di costi** in quanto non inerenti o indeducibili per altre ragioni, conclusioni a cui è pervenuta la **Commissione Tributaria Regionale del Lazio, con la sentenza 6.7.2009 n. 342**.

Anche se ormai “datata” di particolare pregio risulta essere la pronuncia della **Commissione Tributaria Regionale del Vento dell'11.1.1999 n. 175**, secondo cui **la presunzione di distribuzione ai soci dei maggiori utili non contabilizzati** accertati a carico della società di capitali da essi partecipata **basata sulla sola ristretta base societaria**, o sul solo carattere familiare della società stessa, **non è convincente, essendo ipotizzabili, con ugual grado di probabilità, conclusioni diverse**, come la creazione di riserve occulte, la destinazione delle disponibilità ad altri usi, l'appropriazione degli utili da parte degli amministratori o la loro destinazione alla creazione di fondi occulti per il pagamento di poste passive non contabilizzate, **la decurtazione degli utili stessi in ragione dei costi sostenuti per produrli**.

Secondo quanto riportato in tale sentenza, **l'argomento della ristretta base societaria non ha di per sé alcuna valenza probatoria** nell'ambito dell'inferenza presuntiva volta a desumere l'avvenuta distribuzione ai soci dei maggiori utili non contabilizzati accertati a carico della società di capitali. Così come **il carattere “familiare” della società** stessa e quindi la “complicità” fra i soci **non rappresenta una valida giustificazione**, in quanto **tale condizione potrebbe ravvisarsi** in ugual misura se non addirittura superiore **anche in società con larga base societaria** o con soci non legati da vincoli familiari, governate da ridotte minoranze grazie alla polverizzazione del capitale sociale ed accordi parasociali.

Sulla base dei concetti di cui sopra, appare evidente concludere che l'applicazione della ristretta base azionaria può rappresentare, in alcuni casi, se non supportata da elementi certi e precisi, una sorta di “abuso” a cui l'Amministrazione finanziaria ricorre in sede di accertamento.

## Operativo il bonus investimenti

La conversione in legge del DL 91/2014 non ha apportato modifiche alla disciplina

È **operativo**, senza modifiche, il **credito d'imposta** per le imprese che effettuano, **dal 25 giugno 2014** al 30 giugno 2015, investimenti in nuovi **beni strumentali** di cui alla **divisione 28** della Tabella ATECO 2007. Infatti, la legge di conversione n. **116/2014** del c.d. decreto “Competitività” – pubblicata il 20 agosto sul S.O. della Gazzetta Ufficiale –



**non** ha apportato **variazioni sostanziali** all'[art. 18](#) del DL 91/2014, contenente la disciplina della suddetta agevolazione, che riconosce la **fruizione automatica** del bonus (non essendo prevista un'autorizzazione preventiva) seppur con specifici **vincoli temporali**. Rinviano per approfondimenti alla [Scheda di Aggiornamento](#) dedicata, si riepilogano i **tratti salienti** dell'agevolazione; in attesa dei chiarimenti ufficiali relativi alla misura di favore in esame, rilevano le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con riferimento alle precedenti "Tremonti-ter" e "Tremonti-bis" (si veda "[Bonus per gli investimenti in macchinari e impianti](#)" del 26 giugno).

Il credito d'imposta è riconosciuto ai titolari di **reddito d'impresa** (indipendentemente dalla natura giuridica, dalle dimensioni e dal settore produttivo di appartenenza, nonché dall'adozione di particolari regimi d'imposta o contabili) che effettuano investimenti in **beni strumentali nuovi** compresi nella **divisione 28** della **tabella ATECO 2007**, destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato; si tratta di **macchinari e apparecchiature** che intervengono meccanicamente o termicamente sui materiali e sui processi di lavorazione. Sono **esclusi** gli investimenti di importo unitario **inferiore a 10.000 euro** e quelli aventi ad oggetto **beni usati**.

Sulla base dei chiarimenti forniti dalla circ. [44/2009](#) con riferimento alla Tremonti-ter, sono agevolabili anche i **beni in dotazione** esclusi dalla divisione 28 (si veda "[Bonus investimenti anche per i beni in dotazione fuori dalla divisione 28](#)" del 14 luglio).

Stando a quanto precisato in passato dall'Amministrazione finanziaria, sono agevolabili gli investimenti effettuati mediante: **acquisti** in proprietà (anche con patto di riservato dominio *ex* [art. 1523](#) c.c. ); contratti di **leasing finanziario** e di lease-back; contratti di **appalto**; costruzioni **in economia**.

L'agevolazione riguarda gli investimenti effettuati dal **25 giugno 2014** (data di entrata in vigore del DL 91/2014) fino al **30 giugno 2015**. Al fine di individuare il **momento di effettuazione** dell'**investimento** occorre fare riferimento all'[art. 109](#) del TUIR. Pertanto, per l'acquisto di beni mobili rileva la **data di consegna** o spedizione dei beni ovvero, se successiva, la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale (si veda "[Per il nuovo bonus investimenti, rileva la data di consegna](#)" del 1° luglio).

Il credito d'imposta è pari al **15%** delle spese sostenute in **eccedenza** rispetto alla **media** degli investimenti nei suddetti beni strumentali realizzati nei cinque periodi di imposta precedenti (**2009-2013** per gli investimenti **2014**, **2010-2014** per gli investimenti **2015**), con facoltà di **escludere** dal calcolo della media il periodo in cui l'investimento è stato **maggiore**. Possono fruire dell'agevolazione anche i soggetti neocostituiti, beneficiando dell'agevolazione in relazione al valore complessivo degli investimenti realizzati in ciascun periodo d'imposta.

L'agevolazione **non** prevede che il valore degli investimenti sia assunto **al netto delle cessioni** di beni strumentali effettuate nel medesimo periodo d'imposta.

Utilizzo dal 1° gennaio 2016

Sono, tuttavia, previsti particolari **vincoli temporali all'utilizzo** del beneficio fiscale in esame.

Il credito d'imposta può essere utilizzato in **compensazione** mediante **F24** ai sensi dell'[art. 17](#) del DLgs. 241/97 ed è ripartito in **tre quote annuali** di pari importo (**1/3** per ciascun anno). La prima quota del credito d'imposta è utilizzabile dal 1° gennaio del secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato effettuato l'investimento; pertanto, in caso di investimenti effettuati nel 2014 (25 giugno-31 dicembre 2014), la **prima quota** è utilizzabile soltanto **dal 1° gennaio 2016** (si veda "[Bonus investimenti utilizzabile in tre quote annuali dal 2016](#)" del 15 luglio).

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito e del valore della produzione ai fini IRAP e **non** rileva ai fini del limite di 250.000 euro per l'utilizzo annuale dei crediti d'imposta di cui al **quadro RU**.

È prevista la **revoca** del credito d'imposta se l'imprenditore **cede a terzi** o destina i beni oggetto degli investimenti a finalità estranee all'esercizio di impresa **prima del secondo periodo d'imposta** successivo all'acquisto. Pertanto, i beni acquistati nel periodo 2014 (25 giugno-31 dicembre 2014) devono essere conservati nel patrimonio dell'impresa **fino al 31 dicembre 2015** (si veda "[Revoca del bonus investimenti per i beni ceduti prima del 2016](#)" del 16 luglio).

È inoltre prevista la **revoca** nel caso in cui i beni oggetto degli investimenti siano trasferiti in **strutture produttive** situate al di **fuori dello Stato**, anche appartenenti al soggetto beneficiario dell'agevolazione, **entro il quarto anno successivo** a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è stato effettuato l'investimento.

## **Art – bonus: i chiarimenti delle Entrate**

Con la [circolare 24/E di ieri](#), l'Agenzia delle entrate rende noto il proprio punto di vista sul credito di imposta per **favorire** le **erogazioni liberali** a sostegno della **cultura**, introdotto dal DL 83/2014 e più noto come "Art-Bonus".

Per le persone fisiche e giuridiche che effettuano erogazioni liberali in denaro a favore di cultura e spettacolo, si prevede **un credito di imposta** pari al:

- **65 %** delle erogazioni fatte tra il **2014 e il 2015**;
- **50%** di quelle eseguite nel **2016**.

Il credito di imposta, da **ripartire in tre quote annuali** di pari importo, contempla differenti **limiti massimi** di spettanza e **modalità di fruizione**, in relazione alla qualifica del soggetto che effettua le liberalità:

- quanto alla "**misura**" del **bonus**, le persone fisiche e gli enti che non svolgono attività commerciale possono contare su un credito che arriva fino al 15 per cento del reddito imponibile. Per i titolari di reddito d'impresa, invece, il credito massimo riconosciuto è pari al 5 per mille dei ricavi;
- quanto alle **modalità di fruizione**, le persone fisiche private e gli enti non commerciali evidenzieranno il bonus in dichiarazione, mentre le imprese ne potranno godere con la compensazione in F24. In particolare, la compensazione non soggiace al limite massimo di 250.000 euro per i crediti derivanti da quadro RU, a quello dei 700.000 euro generale per le compensazioni dell'anno solare, così come non è subordinato all'assenza di ruoli scaduti e non pagati per 1.500 euro.

Persone fisiche e enti non commerciali possono fruire della **prima quota** nella dichiarazione dei redditi relativa all'**anno in cui hanno effettuato l'erogazione**, ai fini del versamento delle imposte sui redditi. Le imprese possono invece

**utilizzare il credito**, nell'ambito dei pagamenti dovuti tramite modello F24, a partire dal primo giorno del **periodo d'imposta successivo** a quello in cui hanno eseguito le erogazioni.

La eventuale **quota annuale non utilizzata** dalle persone fisiche private e soggetti assimilati può essere **portata agli anni successivi** se non "sfruttata" per intero; i titolari di reddito d'impresa possono compensarla nei periodi d'imposta successivi, secondo le modalità proprie del credito.

Sotto l'aspetto degli **adempimenti formali**, per guadagnare il beneficio fiscale è necessario che i versamenti siano eseguiti tramite banca, ufficio postale, carte di debito o di credito e prepagate, assegni bancari e circolari. Inoltre, il bonus deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi.

Danno diritto al bonus le **erogazioni in denaro**:

- destinate alla **manutenzione**, alla **protezione** e al **restauro** di beni culturali pubblici (anche nel caso in cui tali beni siano gestiti da soggetti concessionari o affidatari);
- al **sostegno** di istituti e luoghi della cultura pubblici;
- alla realizzazione di **nuove strutture** e agli interventi realizzati per **restaurare** o **potenziare** quelle esistenti, sia se appartenenti a fondazioni lirico-sinfoniche, sia se di proprietà di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo.

I beneficiari delle erogazioni:

- devono **comunicare** ogni mese al **Ministero** dei beni e delle attività culturali e del turismo l'ammontare delle erogazioni ricevute;
- sono tenuti a dare **pubblica comunicazione** di tale ammontare, oltre che del suo utilizzo, anche attraverso **un'apposita sezione** nei propri **siti web** istituzionali.

## Mutui agevolati per imprese agricole condotte da giovani tra 18 e 40 anni

Numerose le novità per il settore agricolo introdotte nell'iter di conversione del DL 91/2014

Sono tante le **novità** introdotte, in sede di conversione in legge, nel DL 91/2014 con riferimento al **settore agricolo**, oltre ai **ritocchi** di alcune previsioni stabilite dal decreto come, ad esempio, quelle relative alle violazioni delle norme in materia agroalimentare, punibili con l'applicazione della sola sanzione amministrativa pecuniaria.

In particolare, val la pena di ricordare che **non** sono più tenuti all'**obbligo** di costituire o aggiornare il **fascicolo aziendale** i possessori di **oliveti** che producono olio destinato esclusivamente all'**autoconsumo**, la cui produzione non supera 250 kg di oli per campagna di commercializzazione. Tale disposizione **non** si applica, tuttavia, agli **oli vergini** legalmente prodotti al di **fuori** del **territorio nazionale**. In tale ottica si segnala anche ...

## Fattura «posticipata» senza scontrino per le sole prestazioni di servizi

È possibile emettere fattura «riepilogativa» a fine mese per le somministrazioni di alimenti e bevande ma non per le cessioni di beni

Gli **esercizi pubblici** che effettuano la **somministrazione** di **alimenti** e **bevande** possono trovarsi di fronte alla richiesta, da parte dei propri clienti abituali, di ricevere i **corrispettivi** a **fine mese**, per tutti i servizi resi e i beni ceduti nel corso del mese stesso.

In questa circostanza, ci si interroga sulla possibilità di **certificare** i corrispettivi alla **fine del mese**, vale a dire all'atto del **pagamento**, per tutte le **operazioni attive** realizzate nei confronti di uno **stesso cliente**.

Al fine di individuare il corretto **momento di emissione** dello **scontrino** fiscale, si deve fare riferimento ai criteri di **effettuazione** delle **operazioni** ai fini IVA ai sensi dell'[art. 6](#) del DPR 633/72. Pertanto, occorre distinguere tra operazioni qualificate come "**cessioni di beni**" ovvero come "**prestazioni di servizi**", considerato che alle due fattispecie corrisponde un diverso **momento impositivo**. Infatti:

- le **cessioni di beni mobili** si realizzano, ai fini IVA, all'atto della **consegna** degli stessi, salvo pagamento anticipato del corrispettivo (combinato disposto dell'art. 6 commi 1 e 4 del DPR 633/72);
- le **prestazioni di servizi** si realizzano al momento di **pagamento del corrispettivo** (art. 6 comma 3 del DPR 633/72).

Per le cessioni di beni, non sembra ammessa la possibilità di posticipare l'emissione dello scontrino fiscale, derogando al suddetto criterio. Infatti, lo **scontrino** dev'essere rilasciato al momento del **pagamento** del corrispettivo ovvero al momento della **consegna dei beni**, se **antecedente** rispetto al pagamento ([art. 1](#) comma 1 primo periodo del DM 23 marzo 1983).

Diversamente, per le **somministrazioni di alimenti** e bevande (qualificate come "prestazioni di servizi" ai sensi dell'[art. 3](#) comma 2 n. 4) del DPR 633/72), lo scontrino fiscale deve essere emesso al momento del **pagamento** del corrispettivo ovvero al momento di **ultimazione** della **prestazione**, se anteriore rispetto al pagamento (art. 1 comma 1, primo periodo, del DM 23 marzo 1983).

In quest'ultima ipotesi, sullo **scontrino** emesso al momento di **ultimazione** della **prestazione** è riportata la dicitura "**corrispettivo non pagato**", con successiva emissione di un **ulteriore** scontrino, a valore fiscale, all'atto del **pagamento** (art. 1 comma 1 secondo periodo del DM 23 marzo 1983).

Per le prestazioni di servizi, le regole di emissione di certificazione dei corrispettivi di cui sopra dovrebbero valere anche nell'ipotesi in cui il cliente richieda l'**emissione della fattura**.

In linea generale, "è escluso il rilascio dello scontrino o della ricevuta fiscale solo nell'ipotesi in cui per la stessa operazione venga rilasciata la fattura ordinaria **contestualmente** alla **consegna** del bene o all'**ultimazione** della **prestazione**" (C.M. 4 aprile 1997 n. [97](#), § 4.3).

## Possibile una deroga alla procedura se l'operazione è regolata con fattura

Tuttavia, pare possibile derogare alla suddetta procedura, nel caso in cui l'operazione soggetta al rilascio dello scontrino "sia regolata a mezzo di **fattura**, anche **riepilogativa** di più operazioni **effettuate in tempi diversi**", emessa nei confronti di soggetti che operano nell'esercizio di arti, imprese o professioni (è il caso, ad esempio, dell'attività di ristorazione in regime di convenzione).

La conclusione è coerente con il contenuto della R.M. 18 febbraio 1983 n. [392036](#), secondo cui è consentita l'**emissione di fattura** all'atto del **pagamento del corrispettivo** (successivo all'ultimazione della prestazione), laddove "per ogni operazione effettuata sia stata rilasciata apposita ricevuta fiscale recante l'**indicazione** del corrispettivo della prestazione, con l'annotazione «**corrispettivo non pagato**, segue fattura»".

In definitiva, nel caso di vendite "ripetute" da parte degli esercizi pubblici nei confronti di clienti che pagheranno a fine mese, la **fattura** (sostitutiva dello scontrino fiscale) è emessa:

- per le **cessioni di beni**, all'atto della **consegna** degli stessi ancorché il corrispettivo non sia stato ancora pagato;
- per le **somministrazioni** di alimenti e bevande, al momento di **pagamento del corrispettivo** previo rilascio di scontrino con la dicitura "**corrispettivo non pagato**, segue fattura" all'atto di ciascuna somministrazione.

In sede di **registrazione** dell'operazione, sarà **annotata** la sola **fattura** di vendita nel registro di cui all'[art. 24](#) del DPR 633/72, non avendo rilievo gli scontrini rilasciati ai clienti, posto che la certificazione mediante **fattura sostituisce** l'obbligo di emissione dello **scontrino fiscale** ([art. 3](#) comma 2 del DPR 696/96).

## Intestazione fiduciaria di quota di srl a prova di testimoni

La fattispecie di interposizione fittizia di persona presuppone un accordo simulatorio trilaterale fra stipulante effettivo, apparente e terzo contraente

Con l'ordinanza n. [12138/2014](#), la Cassazione è tornata ad occuparsi di **intestazione fiduciaria** di quote di partecipazione in una srl, con fiduciante e fiduciario **entrambi persone fisiche**. La questione giuridica, nel caso di specie, atteneva alla prova dell'esistenza del "**pactum fiduciae**". Uno dei due soci della società, infatti, aveva intestato fiduciarmente la sua quota all'altro, ma, al momento della richiesta di restituzione di tale quota, il socio fiduciario si era opposto. Per il fiduciante, quindi, era necessario provare l'**esistenza** di tale **negozio fiduciario**, al fine di ottenere giudizialmente il trasferimento della sua quota.



Occorre premettere, innanzitutto, che, sebbene non indicato nella motivazione della pronuncia, pare potersi **escludere** l'esistenza di qualsivoglia documento o **contratto scritto** tra le parti circa il negozio fiduciario, giacché non vi sarebbe stata in tal caso la controversia di cui trattasi. È appena il caso di ricordare, in proposito, che il contratto con il quale, in vista della **successiva stipulazione** dell'atto costitutivo di una società di capitali, si convenga tra uno dei futuri costituenti ed un terzo che la quota di partecipazione in detta società sarà intestata fiduciariamente, con l'obbligo per il fiduciario di **darne conto al fiduciante** e di trasferirgli eventualmente in seguito la titolarità della quota, non richiede per la sua validità la forma prescritta per l'atto costitutivo della società (*cf.* Cass. [4184/2013](#)).

La Suprema Corte, con la pronuncia in commento, ha stabilito che, nel caso in cui **più soggetti** si accordino per costituire una società di capitali, l'intestazione ad uno di essi della partecipazione dell'altro **non** può dar luogo ad una fattispecie di **interposizione fittizia di persona** – che presuppone un **accordo simulatorio trilaterale** fra **stipulante effettivo** (interponente), **stipulante apparente** (interposto) e **terzo contraente** – atteso che in tale situazione, in cui la società ancora non esiste e deve essere creata proprio con quel contratto, manca il soggetto terzo. Dovendosi, inoltre, escludere la **simulazione assoluta** del contratto costitutivo della società, lo strumento attraverso il quale far emergere la realtà dei rapporti non è quello dell'azione di simulazione, bensì quello dell'**accertamento** o della **richiesta di adempimento** di un negozio fiduciario (*cf.* Cass. 7899/1994).

Nel caso di specie, il socio fiduciante, ovvero il **soggetto interponente**, aveva dimostrato l'esistenza del negozio fiduciario ricorrendo alla **prova per testimoni** (in deroga alla limitazioni previste dall'[art. 1417](#) c.c.), in base alle dichiarazioni dei quali era emerso che questi era **costantemente presente** presso la sede della società, ne aveva curato la gestione sin dalla fase iniziale, aveva presidiato l'organizzazione della struttura informatica, fondamentale per l'esercizio dell'attività sociale, aveva portato avanti le trattative per l'acquisto di macchinari ed aveva altresì incontrato professionisti e consulenti per la realizzazione di progetti della società, formando anche il personale dipendente. Considerato, inoltre, che il fiduciante non aveva **mai ottenuto compensi** per tali attività ed anzi risultava in contabilità un suo versamento alla società a titolo di "finanziamento soci", la Corte d'Appello aveva ritenuto che tutti questi elementi integrassero la prova dell'esistenza del **pactum fiduciae** (per un caso analogo, si veda la sentenza del Trib. Milano n. [11194](#) del 29 agosto 2013). La Cassazione, convalidando la tesi dei giudici territoriali, ha respinto il ricorso del socio fiduciario.

## Società tenuta a considerare la situazione risultante dall'interposizione

Mette conto di evidenziare che, in caso di intestazione fiduciaria di quote, la società, che è **terza rispetto ai soci**, è tenuta a considerare solo la situazione risultante dall'**interposizione** ovvero a considerare socio il fiduciario, indipendentemente dalla sorte e dall'adempimento del *pactum fiduciae*. Il **diritto di recesso**, quindi, può essere esercitato dal socio fiduciario e la revoca del mandato da parte del fiduciante può avere effetti verso la società solo quando



sia seguito dalla effettiva intestazione delle quote in capo al fiduciante (*cf.* Trib. Pavia [25 maggio 2011](#)).

Infine, si ricorda che l'**intestazione fiduciaria** è il risultato della combinazione di **effetti reali** in capo al fiduciario ed effetti obbligatori a vantaggio del fiduciante, mancando, a differenza di quanto avviene nella **donazione indiretta**, ad esempio da padre a figlio, ogni intento liberale in capo al fiduciante verso il fiduciario (*cf.* Cass. [3134/2012](#)).