

FISCO NEWS LUGLIO 2014 Roma il 10/08/2014

AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA

Sindaci e revisori «subito fuori» dalle srl

In base al Ddl. di conversione del DL 91/2014, la sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di nomina legato al capitale sociale è giusta causa

Le srl con **organo di controllo** o **revisore legale** imposto solo dall'**entità del capitale sociale** potranno deliberare la **revoca “per giusta causa”** degli stessi. Lo prevede il Ddl. di conversione del DL [91/2014](#), approvato dal Senato con voto di fiducia e ora all'esame delle Commissioni Ambiente e Attività produttive della Camera.

Come già evidenziato su *Eutekne.info* (si veda “[Spa con 50.000 euro e srl con meno controlli](#)” del 25 giugno 2014), l'[art. 20](#) comma 7 del DL 91/2014 ha modificato l'[art. 2327](#) c.c., con **riduzione da 120.000 a 50.000 euro** del capitale sociale minimo necessario per la **costituzione** di una **spa**. L'art. 20 comma 8, inoltre, ha abrogato il secondo comma dell'[art. 2477](#) c.c., che imponeva la nomina dell'organo di controllo o del revisore nelle srl con **capitale sociale non inferiore** a quello **minimo** stabilito per le **spa**.

Il DL 91/2014 non ha previsto specifiche norme di decorrenza. Sono state prospettate, quindi, differenti soluzioni.

Secondo una prima ricostruzione, l'organo di controllo, al cessare del presupposto, sarebbe **decaduto “ipso iure”**. Quindi, la decisione dei soci di sopprimere i controlli avrebbe presentato una **funzione meramente dichiarativa** con esclusione di qualsiasi vaglio di legittimità dell'Autorità giudiziaria (ovvero la decisione dei soci avrebbe avuto il solo compito di **accertare un effetto giuridico già prodottosi “ex lege”** e non quello di disporre una revoca).

Secondo altra soluzione, invece, l'ipotesi in esame non avrebbe potuto essere considerata **né causa di decadenza**, non rientrando tra quelle tassativamente elencate dal legislatore ([art. 2399](#) c.c.), **né giusta causa di revoca** da parte dell'assemblea ([art. 2400](#) c.c.), non configurandosi alcun comportamento inadempiente da parte dei sindaci. L'organo di controllo, pertanto, sarebbe rimasto **in carica fino alla scadenza del mandato**.

Quest'ultima conclusione ha trovato conferma in una recente [massima](#) del Consiglio notarile di Roma, resa pubblica il 23 luglio 2014, nella quale si legge: “I componenti dell'organo di controllo nominati da società a responsabilità limitata già iscritte alla data di entrata in vigore del d.l. 24 giugno 2014, n. 91 (e cioè al 25 giugno 2014) e aventi un

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

capitale sociale pari o superiore a euro 120.000 restano in carica **fino** alla loro **naturale scadenza**, in mancanza di decesso, dimissioni e salve le ipotesi di revoca per giusta causa”.

Diversa risultava la **posizione** dell'eventuale **revisore**. Per questo, infatti, ai sensi dell'[art. 4](#) comma 1 lett. i) del DM 261/2012, costituisce **giusta causa di revoca** “la sopravvenuta **insussistenza** dell'**obbligo** di revisione legale per l'intervenuta **carenza dei requisiti** previsti dalla legge”. Di conseguenza, l'assemblea, preso atto del venir meno dell'obbligo di nomina del revisore, avrebbe potuto provvedere alla revoca.

Sull'ipotesi di **sindaci** con funzioni anche di **revisione legale**, infine, sono state prospettate le stesse considerazioni formulate per i sindaci incaricati del solo controllo sulla gestione; ciò alla luce della **prevalenza** delle **disposizioni codicistiche** in materia di nomina e cessazione dei sindaci su quelle del DLgs. [39/2010](#) (ex [art. 1](#) comma 2 del DM 261/2012).

La questione viene ora risolta dal Ddl. di conversione del DL 91/2014.

L'art. 20 comma 8 del decreto, infatti, precisa che la **sopravvenuta insussistenza** dell'**obbligo di nomina** (dell'organo di controllo o del revisore legale) correlato all'entità minima del capitale sociale “costituisce **giusta causa di revoca**”. Il legislatore rigetta chiaramente la tesi della permanenza in carica fino alla scadenza del mandato e, allo stesso tempo, non sembra recepire la prima ricostruzione sopra ricordata, che si è espressa in termini di **decadenza “ipso iure”**, con decisione dei soci (di sopprimere i controlli) meramente dichiarativa ed esclusione di qualsiasi vaglio di legittimità dell'Autorità giudiziaria.

Il Tribunale dovrebbe comunque approvare la delibera

La sopravvenuta insussistenza dell'obbligo di nomina, infatti, è espressamente qualificata come “**giusta causa di revoca**”. Sembra, quindi, che, per porre termine all'incarico sindacale resti necessario attendere non solo la **deliberazione assembleare di revoca**, ma anche l'**intervento del Tribunale**. Quest'ultimo, in particolare, chiamato in causa da un ricorso degli amministratori, provvederà con decreto, sentiti i soggetti interessati, ad appurare non la riconducibilità dell'ipotesi di revoca alla nozione di giusta causa – avendo a ciò già provveduto lo stesso legislatore – quanto l'**effettiva sussistenza del presupposto**. Se, invece, avesse voluto aderire alla ricostruzione sopra ricordata, il legislatore avrebbe probabilmente parlato di decadenza.

Basterà, invece, la decisione dei soci nell'ipotesi in cui la revoca dovesse riguardare il revisore legale. La revoca per giusta causa di tale soggetto, infatti, **non** richiede l'**approvazione** della **delibera** assembleare con decreto del Tribunale (cfr. [artt. 13](#) del DLgs. 39/2010 e [3](#) del DM 261/2012). Preventivamente, peraltro, l'organo 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

amministrazione deve comunicare per iscritto al revisore di avere formulato all'assemblea la proposta di giusta causa di revoca, **evidenziandone i motivi** (art. 3 comma 2 del DM 261/2012).

Condanna «pesante» alle spese se non c'è autotutela

Il mancato annullamento dell'atto può dare luogo all'indennizzo contemplato dal «nuovo» art. 96 c.p.c.

Per effetto della riforma dell'[art. 96](#) del codice di procedura civile ad opera della L. [69/2009](#), il giudice, “**in ogni caso**”, quando **condanna** la parte alla rifusione delle **spese processuali** a norma dell'[art. 91](#), “anche d'ufficio, può altresì condannare la parte soccombente al pagamento, a favore della controparte, di una **somma equitativamente determinata**”.

Tale norma è applicabile pure nel processo tributario in **virtù del rinvio** di cui all'[art. 1](#) del DLgs. 546/92, e ciò trova conferma nella prassi ufficiale (circ. Agenzia delle Entrate 31 marzo 2010 n. [17](#) § 2.9).

In sostanza, grazie al terzo comma dell'art. 96 è possibile chiedere al giudice di condannare la parte soccombente ad una sorta di “**risarcimento equitativo**”, ove le scorrettezze siano, nel contempo, **non così gravi** da legittimare la c.d. “responsabilità processuale aggravata” *ex art. 96 primo comma* (che richiede la mala fede o la colpa grave) ma nemmeno così “lievi” da rientrare nella semplice condanna alle spese, che, peraltro, è legata alla mera **soccombenza**.

Sino ad ora, l'**equo indennizzo**, in sede fiscale, è stato utilizzato in ipotesi abbastanza gravi quali, ad esempio, l'aggressione dei beni personali degli eredi ove questi avevano accettato l'eredità con beneficio di inventario (C.T. Reg. Firenze n. [257/1/11](#)) e l'iscrizione **ipotecaria illegittima** (Trib. Roma [9 dicembre 2010](#)).

È interessante notare come la Commissione tributaria provinciale di Campobasso (pronuncia [195/1/14](#)) abbia condannato l'**ente impositore** (nella specie, la Regione, posto che il caso riguardava un presunto mancato pagamento di tasse di concessione governativa) per aver “costretto” il contribuente ad adire il giudice, non esercitando il **potere di autotutela**.

Quando il contribuente riceve un **qualsivoglia atto impositivo**, se questo è infondato, può chiederne l'**annullamento d'ufficio**, ma se il provvedimento non sopravviene entro i sessanta giorni dalla notifica, è imprescindibile il ricorso, stante il carattere **decadenziale**

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

del termine.

Se l'autotutela non è esercitata in tempo utile per evitare il ricorso, il contribuente deve **munirsi di difensore** e pagare chiaramente l'onorario per la prestazione eseguita.

Risarcimento al contribuente “costretto” al ricorso

I giudici, proprio in un caso del genere, hanno affermato che “l'ente impositore ha l'**obbligo**, non solo morale, ma giuridico di emettere il provvedimento conclusivo, positivo o negativo che sia, del predetto procedimento, **prima** della **scadenza** del termine concesso al contribuente per proporre il **ricorso**”.

A nulla rileva invocare un **diverso termine amministrativo** per la conclusione del procedimento di autotutela, contenuto nella L. [241/90](#) o in fonti secondarie come regolamenti interni, posto che si tratta di procedimenti che nulla hanno a che vedere con quello fiscale, ove vige per il contribuente la **decadenza**.

La **richiesta di indennizzo** può trovare giustificazione in situazioni in cui è palese la colpa dell'ente, come il non aver annullato un atto ove si pretende una **somma già pagata**, e tale circostanza sia stata fatta presente dal contribuente in via celere.

Nella fattispecie descritta, qualora l'autotutela venga **esercitata** dopo la notifica del ricorso ma **prima** del suo **deposito**, dovrebbe essere possibile costituirsi in giudizio praticamente con il solo fine di chiedere la **condanna alle spese** in base al c.d. “giudizio virtuale” che il giudice deve effettuare in caso di estinzione del processo per **cessazione** della materia del **contendere** dovuta all'**autotutela** ([art. 46](#) del DLgs. 546/92, alla luce della sentenza della Corte Costituzionale [274/2005](#)).

A tale domanda ben può aggiungersi, in virtù di quanto detto, la **richiesta di condanna** alla somma “equitativamente determinata” *ex art. 96 comma 3* del codice di procedura civile.

[Reddito d'impresa](#)

La ricerca delle esimenti per la deduzione dei costi black list

Nel [contributo della scorsa settimana](#) abbiamo evidenziato quelli che sono gli elementi essenziali del **regime di indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi** derivanti da operazioni con soggetti **black list**.

Oggi ci concentriamo invece sulle **esimenti**, che consentono all'impresa residente che sostiene il costo di operarne la **deduzione** e di effettuare “serenamente” quella **variazione in diminuzione** che molte volte invece, come si osservava nel pezzo precedente, viene operata con una sorta di **automatismo** che poi viene meno in caso di **verifica** da parte dell'Amministrazione finanziaria.

In un successivo ultimo contributo invece analizzeremo i **profili sanzionatori** e le conseguenze della **mancata evidenziazione dei costi black list a livello dichiarativo**.

Il **comma 11 dell'art. 110 del Tuir** individua **due esimenti** che sono in realtà **alternative** fra loro, nel senso che è sufficiente il verificarsi di una delle due per poter superare la presunzione introdotta dal legislatore.

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 **prima esimente** è incentrata sull'attività in concreto svolta dalla **controparte** "paradisiaca": se si è in grado di dimostrare che questa svolge un'**attività commerciale effettiva**, ecco che la **prova contraria è fornita** e l'impresa residente può procedere con la deduzione dei costi sostenuti in relazione alle operazioni poste in essere.

La circostanza va però "**dimostrata**" e a tal fine è necessario produrre una **documentazione di supporto** che convinca i verificatori che quella è l'effettiva condizione del soggetto non residente. La prassi dell'Agenzia ha indicato come siano utili in un contesto del genere, al di là del "minimo sindacale" rappresentato dalla **documentazione societaria** quale l'atto costitutivo e lo statuto, documenti di natura **contabile e fiscale** (*in primis* bilanci e dichiarazioni), documentazione **bancaria e commerciale**, **certificazioni** rilasciate dalle autorità, **relazioni descrittive** della struttura organizzativa.

Nel caso in cui non sia agevole dimostrare la sussistenza della prima esimente, **in alternativa** è possibile superare la presunzione legale fissata dall'art. 110 provando l'**effettivo interesse economico dell'operazione** e la sua **concreta esecuzione**: l'attenzione si sposta quindi dall'attività esercitata "in generale" dal soggetto *black list*, all'**operazione concretamente posta in essere**, per la quale l'impresa residente deve dimostrare le "**ragioni**" che sottendono la scelta imprenditoriale.

Una prova di questo tipo è facile a "dirsi", ma difficile a "farsi", perché, inevitabilmente, ogni **scelta imprenditoriale** ha una componente soggettiva, che può essere valutata in modo differente a seconda della logica con la quale si guarda all'operazione.

E' **semplice** il caso in cui il fornitore *black list* applica **prezzi di vendita più bassi** e quindi è di immediata evidenza l'interesse economico ad effettuare l'acquisto: se l'impresa italiana è in grado di provare questa circostanza non vi possono essere evidentemente dubbi sulla legittimità della deduzione del costo.

Decisamente **più complessa** è invece la situazione nella quale questa condizione non si verifica, e la ragione economica dell'operazione va "cercata" in **altre motivazioni**: in quest'ottica **tempi di consegna contenuti** piuttosto che una **riduzione dei costi accessori** possono rappresentare anch'esse condizioni sicuramente valide, naturalmente a condizione che siano **debitamente provate**.

Come evidenziato dalla [circolare 51/E/2010](#), anche in una situazione nella quale il prezzo praticato dal fornitore *black list* fosse **superiore** rispetto a quello dei concorrenti potrebbe ricorrere comunque l'esimente, verificandosi magari altre valide ragioni economiche che giustificano l'operazione posta in essere.

La prova della sussistenza delle esimenti potrebbe essere fornita all'Agenzia dall'impresa interessata attraverso un'**istanza di interpello preventiva**, da presentare sulla base del disposto dell'art. 21 della Legge 413/1991.

In caso di **risposta positiva**, l'impresa può procedere con la **deduzione**, ma deve comunque **indicare i costi black list separatamente in dichiarazione**.

L'eventuale **risposta negativa** da parte dell'Amministrazione non vincola in ogni caso il contribuente, che può certamente **disattenderla**, anche se chiaramente si pone in un'evidente situazione di difficoltà in sede di controllo (e successivamente di contenzioso).

Prima di procedere con l'**emissione dell'avviso di accertamento**, l'ufficio è comunque tenuto, per esplicita previsione contenuta nel comma 11, a notificare un **apposito avviso** al contribuente, dandogli la possibilità di fornire le prove della sussistenza delle esimenti che legittimano la deduzione nei **successivi 90 giorni**. Se l'Agenzia ritiene comunque di effettuare l'accertamento, nell'atto dovrà fornire **specifiche motivazioni** in relazione alle circostanze che l'hanno indotta a **non ritenere idonee le prove fornite dal contribuente**.

-
-

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

È possibile la trasformazione in SRL di una SPA che ha emesso obbligazioni

L'[Orientamento n. 20 del Consiglio Notarile dei Distretti riuniti di Firenze Pistoia e Prato](#) si occupa della **trasformazione in SRL di una SPA che ha emesso un prestito obbligazionario** non convertibile. Una simile operazione, **prima della Riforma** del diritto societario del 2004 **era del tutto preclusa**, tanto che anche la **Corte di Cassazione (sentenza n. 1574/1995)** ne aveva **sancito la nullità**. Con l'avvento della Riforma, e la prevista possibilità che lo statuto della SRL consenta l'**emissione di titoli di debito** ex articolo 2483, Cod.civ., si sono **aperte nuove possibilità** tanto da indurre parte della dottrina a superare, ad alcune condizioni, il precedente orientamento preclusivo.

A questa teoria accede anche il **Notariato toscano** il quale, nell'Orientamento citato, afferma che **anche una SPA** che abbia **emesso obbligazioni** può **trasformarsi** – oppure, analogamente, possa partecipare ad una **fusione / scissione** in cui la **società risultante sia una SRL** – anche **senza dover necessariamente estinguere il prestito obbligazionario a condizione che lo statuto della SRL consenta l'emissione dei titoli di debito e che, alternativamente;**

1. **Le obbligazioni** siano state **emesse ai sensi dell'articolo 2412, comma 2, Cod.civ.**, ovvero in misura eccedente i limiti di cui al comma 1, e siano destinate alla **sottoscrizione da parte di investitori qualificati**, ed i **socio-obbligazionisti**, ove presenti, prestino il loro **consenso**; oppure
2. Un soggetto avente le caratteristiche di un investitore **professionale presti una garanzia fideiussoria** in merito alla solvenza della società trasformata, con le caratteristiche di cui all'**articolo 2483, Cod.civ.**.

Il **primo caso** (lettera a) pone una criticità peculiare sulla posizione del **socio-obbligazionista**, poiché la garanzia dell'investitore professionale sulla solvenza dell'emittente prevista dall'articolo 2412, Cod.civ., ha un perimetro di riferimento più ampio di quella di cui all'articolo 2483, Cod.civ., prevista per i titoli di debito; infatti, nella SRL il **socio che acquista titoli di debito non gode di questa copertura**. Per tale ragione, secondo il Notariato toscano emerge la **necessità di una delibera dell'assemblea degli obbligazionisti**, se non addirittura di un **consenso individuale** all'operazione. Pertanto, l'operazione di trasformazione sarà consentita quando il regolamento del prestito obbligazionario lo consente, e quando gli obbligazionisti siano stati adeguatamente consultati.

Il **secondo caso** (lettera b) è invece quello sul quale l'Orientamento notarile in commento si mostra maggiormente favorevole, in ragione del fatto che **la garanzia della solvenza della società** a tutela dei soggetti sottoscrittori dei titoli di debito sarebbe **rappresentata dall'intervento dell'investitore professionale**. La garanzia di tale soggetto potrebbe estendersi anche a tutti i casi del socio-obbligazionista, così rimuovendo la criticità esposta alla precedente lettera a). Anche in questo caso, il Notariato evidenzia la **necessità di un'adeguata predisposizione del Regolamento del prestito obbligazionario**, oltre al fatto che la delibera di trasformazione lasci **inalterata la struttura sostanziale** del finanziamento, ovvero i termini di **durata, di remunerazione, di circolazione**, ecc.

Infine, viene confermata l'opinione nettamente prevalente in dottrina riguardo la **negazione della assunzione o della emissione da parte di SRL di prestiti obbligazionari** (titoli di debito) **convertibili**.

ACCERTAMENTO

Solo il titolare risponde dell'accertamento all'impresa familiare

Illegittima l'estensione del maggiore reddito accertato nei confronti del collaboratore familiare

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

Con la sentenza n. 1144/9/14 del 25 febbraio 2014, la Commissione tributaria regionale di Roma si è pronunciata sulla legittimità dell'**estensione** dell'accertamento, effettuato nei confronti dell'**impresa familiare**, in capo al **collaboratore familiare**, a cui veniva imputata una quota pari al **49%** del **maggior reddito** accertato.

Ai sensi dell'art. 5, comma 4 del TUIR, i **redditi** delle imprese familiari, di cui all'art. 230-*bis* c.c., sono imputati **a ciascun familiare** (coniuge, parente entro il terzo grado ed affine entro il secondo grado), che abbia prestato in modo continuativo e prevalente la sua attività di lavoro nell'impresa, **limitatamente al 49%** dell'ammontare risultante dalla **dichiarazione** dei redditi **dell'imprenditore** e in proporzione alla sua quota.

Lavoro dipendente all'estero

Anche nella campagna delle dichiarazioni dei redditi del periodo di imposta 2013 abbiamo ricevuto numerose **sollecitazioni** da parte di colleghi in merito alla tematica dei **redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero** da cittadini fiscalmente residenti in Italia.

La questione si snoda su **due direttrici** fondamentali: da un lato cercare di comprendere se tali redditi debbano **essere assoggettati a tassazione anche in Italia** (oltre, ovviamente, alla imposizione già scontata all'estero) e, per altro verso, cercare di comprendere quale sia la **esatta misura dell'imponibile** e l'eventuale credito di imposta spettante.

In relazione alla prima questione, dando per scontato che si stia parlando di un contribuente fiscalmente residente in Italia secondo le regole dettate dall'articolo 2 del TUIR e che non si sia dinnanzi al caso dei c.d. frontalieri, vale la pena di rammentare che **l'art. 15 del modello Ocse** prevede la **regola generalizzata** secondo la quale il reddito è imponibile nello Stato in cui viene svolta l'attività lavorativa se questo coincide con il paese di residenza del lavoratore. Tuttavia, se la **prestazione lavorativa** viene **svolta in un altro Stato contraente**, le remunerazioni percepite sono **ivi imponibili**. Poiché **non si utilizza il termine "soltanto"**, di regola significa che la tassazione nel paese di residenza del contribuente non è esclusa; dunque, trattasi di caso di **tassazione concorrente** (ovviamente, si dovranno verificare disposizioni particolari previste dalle singole convenzioni bilaterali).

Per i **distacchi di breve durata**, il Modello di Convenzione ha introdotto un temperamento a tale regola, prevedendo una **tassazione esclusiva nel paese di residenza del lavoratore** se risultano **soddisfatte contemporaneamente le seguenti condizioni**:

- il beneficiario della remunerazione **soggiorna nell'altro Stato per non più di 183 giorni** nel corso di un periodo di dodici mesi che inizia o finisce nell'anno fiscale considerato;
- le remunerazioni sono pagate da (o per conto di) un **datore di lavoro che non è residente nello Stato in cui si svolge l'attività**;
- l'**onere** della remunerazione **non è sostenuto da una stabile organizzazione** o da una base fissa che il datore di lavoro ha nello Stato in cui si svolge l'attività di dipendente.

Una volta compreso che la tassazione deve avvenire anche in Italia (salvo i richiamati casi particolari), va poi rammentato che l'art. 51, co. 8-bis, D.P.R. 917/1986 prevede che il reddito di **lavoro dipendente**, prestato **all'estero in via continuativa** e come **oggetto esclusivo del rapporto** da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per **un periodo superiore a 183 giorni**, è determinato sulla base delle **retribuzioni convenzionali** definite annualmente con apposito decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali.

Si tratta di una **norma di favore**, tesa a riconoscere che lo spostamento del luogo di lavoro determina il sostenimento di particolari spese ed incomodi, così da rendere tassabile non la retribuzione effettiva, bensì una **retribuzione convenzionale normalmente inferiore**.

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

Non sempre, però, la tecnica risulta applicabile; ad esempio, con circolare 13 maggio 2011, n. 20/E è stato affermato che la **mancata previsione** (nel decreto ministeriale) del **settore economico** nel quale viene svolta l'attività da parte del dipendente **costituisce motivo ostativo** all'applicazione del particolare regime. Ancora, ci sentiamo di suggerire di **ricorrere all'aiuto di un "tecnico"** per comprendere quale sia la corretta retribuzione, in quanto appare necessario comprendere le specifiche mansioni del soggetto, individuare una retribuzione di riferimento interna, alla quale corrispondono fasce di retribuzioni convenzionali. Aggiungiamo che la recente **circolare 11/E del 21 maggio scorso** (paragrafo 1.5) ha confermato che il meccanismo delle retribuzioni convenzionali è **applicabile anche** nel caso in cui il **datore di lavoro sia un soggetto non residente**.

La R.M. 18.1.2002, n. 12/E ha confermato che il **credito** a fronte delle **imposte pagate all'estero**, previsto dall'art. 165 del TUIR, **compete** anche se il reddito imponibile in Italia è determinato in base alle retribuzioni convenzionali; ovviamente, si dovrà applicare un **criterio di proporzionalità** avendo riguardo alla quota parte che concorre alla formazione dell'imponibile interno.

E che **influenza** hanno i **contributi previdenziali obbligatori** eventualmente pagati all'estero dal contribuente chiamato a tassare le somme in Italia? Secondo un **approccio tranciante** i medesimi sarebbero **esclusi da qualsiasi rilevanza** (nel senso che non possono ridurre gli imponibili), nel caso in cui il parametro di riferimento fosse costituito dalle retribuzioni convenzionali. Al riguardo, tuttavia, **appare possibile** attribuire **rilievo** a tali somme inserendole **nel quadro RP** come oneri deducibili, anche se i medesimi sono pagati all'estero; al limite, per estrema cautela, si potrebbe sostenere una rilevanza proporzionata alla quota di reddito assoggettata ad imposizione.

Accertamento

Accertamento ricavi per mancato riscontro con i pos

L'introduzione dell'obbligo di accettare i pagamenti effettuati con pos (carta di credito, bancomat, ecc.) offre lo spunto per un **breve esame di come i verificatori fiscali sono soliti utilizzare le risultanze dei pos** per contestare ricavi non dichiarati e di quali possono essere le linee di difesa in un eventuale contenzioso.

Di norma la verifica consegue ad una indagine bancaria, a seguito della quale i verificatori sono soliti procedere con i **seguenti metodi**:

- una primo metodo consiste nel verificare l'eventuale **differenza negativa tra il totale degli incassi giornalieri tramite pos e il totale degli scontrini**, ricevute e fatture emessi nelle singole giornate. Ad esempio, se in un giorno il totale degli incassi tramite pos è di euro 7.000 e il totale dei corrispettivi registrati è di euro 5.000, i verificatori contesteranno ricavi non dichiarati per euro 2.000. Trattasi tuttavia di una casistica poco frequente, perché di norma il totale degli incassi giornalieri tramite pos è inferiore al totale dei corrispettivi annotati;
- un secondo metodo consiste nel richiedere al soggetto sottoposto a verifica di **presentare gli scontrini, le ricevute e le fatture il cui totale corrisponde esattamente con il totale degli incassi giornalieri tramite pos**, per poi assumere quali ricavi non dichiarati la differenza risultante da tale riscontro. Ad esempio, se il totale dei corrispettivi giornalieri è di euro 10.000 e il totale degli incassi del giorno tramite pos è di euro 7.000, al soggetto verificato è richiesto di presentare scontrini, ricevute e fatture il cui totale sia esattamente di euro 7.000. Semplificando, se per quel giorno il soggetto verificato ha emesso solo due ricevute, di cui una per euro 4.000 e una per euro 6.000, i verificatori riprenderanno quali maggiori ricavi tutti i 7.000 euro che non hanno trovato esatto riscontro. In questo caso la contestazione viene quindi mossa anche se il totale degli incassi tramite pos di quella giornata è inferiore al totale dei corrispettivi certificati da scontrino, ricevuta o fattura;
- un terzo metodo consiste nel richiedere alla banca il **dettaglio di tutti gli incassi giornalieri tramite pos per poi confrontare i singoli incassi con i singoli documenti (ricevute, scontrini e fatture)**, assumendo quali ricavi non dichiarati i singoli pos rimasti senza riscontro. Ad esempio, se a fronte di un singolo incasso tramite pos di 100 euro non viene rinvenuto uno scontrino, una ricevuta o una fattura di pari importo, i verificatori contesteranno un ricavo non dichiarato di 100 euro. Anche in questo caso la contestazione viene mossa anche quando il totale degli incassi tramite pos di quella giornata è inferiore al totale dei corrispettivi certificati da scontrino, ricevuta o fattura.

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

A fronte di un accertamento di questo tipo un primo elemento di difesa può essere quello di **eccepire un eventuale difetto di motivazione dell'atto**.

Di norma, infatti, **l'Agenzia delle entrate è solita motivare l'avviso di accertamento da "pos" richiamando le disposizioni sulle indagini finanziarie** (di cui all'art. 32 del D.P.R. 600/1973), **mentre è invece sostenibile che un accertamento da "pos" rientri tra quelli analitico-induttivi**, da effettuarsi e motivare secondo lo schema riconducibile all'art. 39, comma 1, lettera d), del D.P.R. 600/1973.

Ciò in quanto **le indagini finanziarie rappresentano una specifica metodologia di accertamento dei maggiori ricavi basata sul considerare, in via presuntiva, quali ricavi non dichiarati i versamenti** rilevati nel corso delle indagini sui conti correnti riferibili al contribuente.

Nel caso dei pos, invece, i maggiori ricavi accertati non vengono determinati ponendo a confronto i versamenti effettuati sui conti correnti e i ricavi dichiarati, bensì **ipotizzando, in via meramente presuntiva e senza il conforto di ulteriori elementi probatori, che alcuni dei pagamenti effettuati tramite pos costituiscano ricavi non dichiarati**. Tutto ciò nella infondata ed errata supposizione che ad ogni pos debba necessariamente corrispondere un documento fiscale (fattura, ricevuta o scontrino) di pari importo.

Per la logica delle cose, **nell'ambito di un accertamento basato su indagini finanziarie i pos vanno invece considerati alla stregua dei versamenti in contanti** e vanno quindi confrontati con i ricavi dichiarati "per masse" e non per singola operazione (vedasi, in tal senso, la sentenza della **CTP di Macerata n. 124 del 2.10.2001** e la sentenza della **CTP di Genova n. 152 del 22.04.2013**).

Una volta ricondotto l'accertamento da "pos" tra quelli analitico-induttivi può poi essere eccepito che comunque tale tipologia di accertamenti deve essere fondata su **presunzioni "qualificate" che, ancorché semplici, siano tra loro "gravi, precise e concordanti"**.

Da ciò consegue che, nel caso dei pos, l'Ufficio non può limitarsi a motivare l'accertamento con la sola dimostrazione del **fatto noto (l'accredito dei pos)** ma deve anche **dimostrare che il fatto da provare (i presunti ricavi non dichiarati) risulta desumibile dal fatto noto** come conseguenza ragionevolmente possibile secondo un criterio di normalità.

Ebbene, **nel caso dei pos sono molteplici le ipotesi nelle quali, del tutto ragionevolmente e secondo un criterio di normalità, ad un pagamento tramite pos non corrisponde l'emissione di un singolo documento fiscale di pari importo**.

E' infatti di esperienza comune, soprattutto nell'ambito della ristorazione e in quello della vendita di beni di consumo, che **sono innumerevoli i casi nei quali, del tutto legittimamente, l'importo pagato non coincide con l'importo di un singolo scontrino**, ricevuta fiscale o fattura.

A titolo esemplificativo, ma certamente non esaustivo di tutte le situazioni possibili, si possono citare: il caso del **gruppo di dipendenti in trasferta** in cui uno solo paga l'intero conto del ristorante con bancomat o carta di credito (per poi farsi rifondere dagli altri in contanti per la loro parte), richiedendo però che vengano emesse singole ricevute ai fini della documentazione delle spese di trasferta; il caso del **gruppo di persone che pranzano assieme o che acquistano un regalo per un amico** (con emissione di un unico documento fiscale) pagando chi con carta di credito (o bancomat) e chi in contanti; il caso di un unico acquisto (certificato da un unico documento fiscale) pagato in parte con carta di credito (o bancomat) e in parte in contanti per **esaurimento del plafond di spesa**.

Per quanto sopra è del tutto evidente che **il solo mancato riscontro tra i singoli pagamenti effettuati tramite pos e i singoli documenti fiscali non può, da solo, ravvisare delle presunzioni gravi, precise e concordanti**, presupposto necessario per legittimare un accertamento analitico-induttivo. Ciò in quanto, lo si ribadisce, è ragionevolmente possibile, secondo un criterio di normalità, che a fronte di un unico documento fiscale (ad esempio, di 2.000 euro) il pagamento venga effettuato con diversi mezzi di pagamento (ad esempio 1.500 con bancomat e 500 in contanti, o 1.000 da un amico con la sua carta di credito e 1.000 dall'altro amico con il suo bancomat, e via così). Tale assunto ha già trovato conferma in diversi pronunciamenti giurisprudenziali (vedasi, oltre alle sentenze già prima citate, anche la sentenza della **CTR di Pescara n. 188 del 27.03.2013**).

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

Per evitare inutili e defaticanti contenziosi è comunque opportuno, per quanto possibile, organizzarsi per associare ad ogni pagamento con pos un documento fiscale di pari importo ovvero per annotare adeguatamente i motivi del mancato riscontro tra i corrispettivi certificati e gli incassi tramite pos.

Credito d'imposta nuovi investimenti: soggetti interessati

L'art. 18 del D.L. n. 91/2014 consente ai soggetti titolari di reddito d'impresa di fruire di un **credito d'imposta del 15%** a fronte di **investimenti in beni strumentali nuovi** compresi nella divisione 28 della tabella ATECO, acquisiti nel periodo che va dal 25 giugno 2014 (data di entrata in vigore del decreto) al 30 giugno 2015. Per la **determinazione del credito d'imposta**, tuttavia, è necessario altresì tener conto della **media degli investimenti eseguiti nei cinque periodi d'imposta precedenti** (sui medesimi beni agevolabili), poiché il credito d'imposta è calcolato sull'eccedenza degli investimenti eseguiti nei periodi d'imposta interessati rispetto alla predetta media.

Focalizzando l'attenzione sui **soggetti interessati**, la disposizione di cui all'art. 18 del D.L. n. 91/2014 si riferisce a tutti i **soggetti titolari di reddito d'impresa**, con la conseguenza che rientrano in tale ambito sia le imprese individuali, sia le società (di persone o di capitali), a prescindere dal regime contabile adottato. Pertanto, anche i soggetti Irpef (imprese individuali e società di persone) che adottano il regime di contabilità semplificata possono accedere al credito d'imposta in esame. Del pari, rientrano nei soggetti interessati anche le **imprese che determinano il reddito d'impresa con regimi forfetari** o **soggetti ad imposta sostitutiva**, nel cui ambito sono compresi i **contribuenti minimi**, nonché coloro che fruiscono del regime delle nuove iniziative produttive di cui all'art. 13 della Legge n. 388/2000. Inoltre, tenendo conto anche delle precisazioni contenute nella **C.M. n. 44/E/2009**, emanata in occasione dell'agevolazione "Tremonti-ter", il cui ambito soggettivo è di fatto il medesimo, possono accedere al credito d'imposta anche gli **enti pubblici e privati**, diversi dalle società, nonché i trust, purchè svolgano anche un'attività commerciale. nel caso di enti "misti", intendendosi per tali quelli che oltre all'attività istituzionale svolgono anche un'attività commerciale, l'agevolazione compete limitatamente agli investimenti eseguiti nell'ambito dell'attività commerciale. Al contrario, **sono esclusi dall'ambito applicativo** tutti quei soggetti che non producono reddito d'impresa, in primo luogo gli esercenti attività di lavoro autonomo (in forma individuale o associata), nonché le **società semplici** in quanto non produttive di reddito d'impresa.

In relazione alla data in cui i soggetti titolari di reddito d'impresa devono risultare in attività al fine di fruire del credito d'imposta, in base al contenuto dei co. 1 e 2 dell'art. 18 del D.L. n. 91/2014, è possibile distinguere le seguenti fattispecie:

- **imprese già in attività al 25 giugno 2014** (data di entrata in vigore del D.L. n. 91/2014), con **almeno cinque anni di attività**: in tal caso, il credito d'imposta è calcolato tenendo conto della media degli investimenti eseguiti nei cinque periodi d'imposta precedenti (ad esempio, per gli investimenti eseguiti nel 2014, e quindi dal 25 giugno al 31 dicembre, il credito d'imposta è pari al 15% degli investimenti eseguiti nel predetto periodo che eccedono la media degli investimenti effettuati nel quinquennio 2009 – 2013);
- **imprese già in attività al 25 giugno 2014 da meno di cinque anni**: in tale ipotesi, il credito d'imposta è calcolato con le stesse modalità previste per le imprese attive da più di cinque anni, tenendo conto tuttavia della media degli investimenti eseguiti nei periodi d'imposta antecedenti a quelli in cui sono effettuati quelli agevolabili, anche se inferiori a cinque;
- **imprese costituite successivamente al 25 giugno 2014**: per tali soggetti, l'art. 18, co. 2, del D.L. n. 91/2014, dispone che il credito d'imposta si applica con riguardo al valore degli investimenti effettuati nel periodo "agevolato". In quest'ultima fattispecie, il vantaggio è evidente, poiché trattasi di soggetti che non avendo periodi d'imposta precedenti, potranno fruire di un credito d'imposta "pieno", pari al 15% del costo sostenuto per l'acquisto di beni nuovi nel periodo agevolato.

Vecchie sentenze che non muoiono mai

Una oramai **datata sentenza** – **Cass. civ. Sez. V, 30-01-2007, n. 1905** – relativa all'**obbligo di motivazione degli atti impositivi** è stata recentemente rispolverata dalla stessa Corte con significative aggiunte che riprendono un **percorso fortemente garantista**.

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

Iniziando dalla sentenza del 2007, la Corte rimarca che la motivazione dell'avviso di accertamento costituisce **strumento essenziale di garanzia del contribuente**, soggetto inciso nella propria sfera giuridica dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio del suo potere di imposizione fiscale. Essa assolve l'essenziale funzione di **garantire la conoscenza e l'informazione del contribuente**, nel quadro dei principi generali di collaborazione, trasparenza e buona fede che devono improntare, in quanto espressivi di civiltà giuridica, i rapporti tra fisco e contribuente.

Ne deriva, osserva la Corte, che *"... nell'avviso di accertamento, al fine di realizzare in pieno la anzidetta sua finalità informativa, devono confluire tutte le conoscenze dell'Ufficio e deve essere esternato con chiarezza, sia pur sinteticamente, l'iter logico-giuridico seguito per giungere alla conclusione prospettata, fermo restando che tale contenuto della motivazione si attegga, in concreto, diversamente in relazione alle singole norme applicabili nel caso specifico"*.

Di tali affermazioni interessa in modo particolare la prima, relativa alla necessità che l'Ufficio espliciti tutte, e non solo alcune, delle **conoscenze di cui dispone**. Farne confluire alcune e non altre di certo non sarebbe aderente all'obbligo, che incombe sull'Amministrazione Finanziaria, di assicurare un comportamento trasparente ed imparziale: per usare le parole del Prof. De Mita, **l'Amministrazione non tassa a suo piacimento, ma tassa – e deve tassare – laddove ne sussistano effettivamente i presupposti**. Dunque, con la motivazione l'Ufficio illustra la scansione di quei presupposti, nonché le regole di carattere procedimentale che legittimano la stessa ad adottare un metodo di accertamento piuttosto che un altro.

Proseguendo, l'obbligo di indicare nell'avviso di accertamento i *"presupposti di fatto e le ragioni giuridiche"* che lo hanno determinato, persegue *"... la finalità di porre il contribuente in condizione di avere adeguata informazione delle circostanze di fatto e del titolo giuridico della pretesa impositiva, così da consentirgli di valutarne la fondatezza e quindi l'opportunità di esperire l'azione giudiziale e, in caso positivo, di contestare efficacemente l'an ed il quantum debeat (cit. Cass. nn. 7991 del 1996, 15234 del 2001, 3861 e 12394 del 2002, 15842 del 2006); e tali elementi conoscitivi ... devono essere forniti all'interessato non solo tempestivamente (inserendoli cioè ab origine nel provvedimento impositivo), ma anche con quel grado di determinatezza ed intelligibilità che permetta al medesimo un esercizio non difficoltoso del diritto di difesa (Cass. n. 15842 del 2006)..."*.

Di certo non una formalità.

Secondo la Corte (**sentenze nn. 3162 del 1976, 10969 del 1996, 17762 del 2002, 7313 del 2005**), la valutazione in ordine alla validità e congruità della motivazione dell'avviso di accertamento è compito demandato al giudice di merito e non è consentito al contribuente sollecitare dinanzi alla stessa Corte una **revisione critica del relativo giudizio**, salvo che non vengano evidenziati nel ricorso specifici errori di diritto o vizi di motivazione nel rispetto dell'art. 360 Cpc.

E veniamo alla recente **sentenza Cass. civ. Sez. V, 07-05-2014, n. 9810**.

Intanto, essa ritorna sulla **funzione della motivazione**, giudicata strumento essenziale di garanzia del contribuente, soggetto inciso nella propria sfera giuridica dall'Amministrazione finanziaria nell'esercizio del suo potere di imposizione fiscale, e si inserisce nell'ambito di quei presidi di legalità che, anche in forza delle norme dello Statuto dei diritti del contribuente, assolvono l'essenziale funzione di garantire la conoscenza e l'informazione dello stesso contribuente in ordine ai fatti posti a fondamento della pretesa fiscale e ai presupposti giuridici della stessa, nel quadro dei principi generali di collaborazione, trasparenza e buona fede che devono improntare, in quanto espressivi di civiltà giuridica, i rapporti tra esso e l'Amministrazione.

La motivazione ha la **funzione di delimitare l'ambito delle contestazioni proponibili** dall'Ufficio nel successivo giudizio di merito, e di mettere il contribuente in grado di conoscere l'an e il **quantum** della pretesa tributaria al fine di approntare una idonea difesa.

Il meccanismo "gira" solo se nell'avviso di accertamento confluiscono **tutte le conoscenze** dell'ufficio tributario ed è esternato con chiarezza, sia pur sinteticamente, l'iter logico-giuridico seguito per giungere alla conclusione prospettata.

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

Pensiamo ad esempio a cosa succederebbe se l'Amministrazione, nell'ambito del controllo della correttezza dei prezzi di vendita di immobili indicati nelle fatture emesse, inviasse questionari agli acquirenti, ma desse poi atto dell'esistenza delle sole imposte favorevoli al fisco.

Le ragioni poste a base dell'atto impositivo segnano i **confini del processo tributario**, che è comunque un giudizio d'impugnazione dell'atto, sì che l'ufficio finanziario non può porre a base della propria pretesa ragioni diverse e/o modificare, nel corso del giudizio, quelle emergenti dalla motivazione.

In questo ambito e con questi limiti, aggiunge la sentenza, il giudice del merito ha il potere di qualificare autonomamente la fattispecie posta a fondamento della pretesa fiscale e di esercitare d'ufficio alcuni poteri cognitori sempre che non ne resti alterata la **sostanza dell'accertamento** in ordine agli elementi da cui esso risulti esser stato informato.

La cessione di partecipazioni qualificate

La **Legge 89 del 23 giugno 2014**, di conversione del DL 66/2014, nel confermare la sostituzione della ritenuta/imposta sostitutiva del 20% con il **nuovo prelievo del 26%**, quale tassazione dei dividendi derivanti da **partecipazioni non qualificate** a decorrere dal **1° luglio 2014**, nulla ha modificato in merito al regime fiscale relativo alle partecipazioni qualificate.

Le plusvalenze realizzate da persone fisiche residenti (e da soggetti non residenti) derivanti dalla **cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate** mantengono quindi ad oggi (ma non si sa ancora per quanto) un diverso trattamento fiscale a secondo del periodo in cui la cessione si è perfezionata:

- le plusvalenze derivanti da cessioni poste in essere **antecedentemente al 1° gennaio 2009** concorrono alla formazione del reddito nella misura **del 40% del loro ammontare**;
- le plusvalenze derivanti da cessioni poste in essere **a decorrere dal 1° gennaio 2009** concorrono alla formazione del reddito nella misura **del 49,72% del loro ammontare**.

Innanzitutto, per cessione di partecipazioni qualificate si intende la **cessione di**:

- **azioni**, diverse da quelle di risparmio;
- **partecipazioni** al capitale o al patrimonio delle **società di persone ed equiparate residenti** nel territorio dello Stato (ad esclusione delle associazioni tra artisti e professionisti);
- **partecipazioni** al capitale o al patrimonio delle **società ed enti commerciali residenti** nel territorio dello Stato;
- **partecipazioni** al capitale o al patrimonio delle società ed enti **non residenti** nel territorio dello Stato (comprese le associazioni tra artisti e professionisti e gli enti non commerciali);
- **diritti o titoli** attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni;

qualora le partecipazioni, i diritti o titoli ceduti rappresentino:

- una **percentuale superiore al 2% o al 20%** (in caso di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati) dei **diritti di voto** esercitabili in assemblea ordinaria;
- una **percentuale superiore al 5% o al 25%** (in caso di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati) **del capitale o del patrimonio**.

Sono **assimilate alle plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate** quelle realizzate tramite la cessione di:

- **strumenti finanziari** la cui remunerazione è costituita dalla partecipazione ai risultati economici della società, quando non rappresentano una partecipazione al patrimonio;

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

- **contratti di associazione in partecipazione e di cointeressenza** qualora il valore dell'apporto sia superiore al 5% o al 25% del valore del patrimonio netto contabile risultante dall'ultimo bilancio approvato prima della data di stipula del contratto secondo che si tratti di società i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni, ovvero qualora il valore dell'apporto sia superiore al 25% dell'ammontare delle rimanenze finali e del costo complessivo dei beni ammortizzabili, al netto dei relativi ammortamenti, qualora l'associante sia una impresa minore.

Ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze si applicano i criteri previsti dall'articolo **68 comma 6 del Tuir**, che prevede che esse sono costituite dalla **differenza tra il corrispettivo percepito** (ovvero la somma o il valore normale dei beni rimborsati) e il **costo** (ovvero il valore d'acquisto), **aumentato di ogni onere inerente alla loro produzione**, compresa l'imposta di successione e donazione, le spese notarili, le commissioni d'intermediazione, la tassa sui contratti di Borsa eccetera, ad **eccezione degli interessi passivi**.

L'ammontare così determinato concorre poi alla formazione del reddito complessivo **per il 49,72%** (ovvero il 40% per le cessioni poste in essere antecedentemente all'1 gennaio 2009) della **differenza** tra le **plusvalenze** derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate e le **relative minusvalenze**.

In **deroga** ai criteri ordinari di determinazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate, il **comma 4 dell'articolo 68** stabilisce che concorrono a formare integralmente il reddito complessivo del contribuente le plusvalenze relative a **partecipazioni in società residenti in Paesi o territori a regime fiscale privilegiato**.

Nel caso in cui l'ammontare delle minusvalenze (o perdite) sia superiore a quello delle plusvalenze (o redditi), l'**eccedenza** è portata in **deduzione**, fino a concorrenza delle plusvalenze dei periodi d'imposta successivi, ma **non oltre il quarto**, a condizione che tale situazione sia evidenziata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui essa si è verificata.

Le **minusvalenze** derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate **non possono** essere portate in deduzione dalle plusvalenze di **partecipazioni non qualificate** e viceversa.

Poiché siamo in periodo "dichiarativo" è utile ricordare che le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificati vanno indicate nella **Sezione III del quadro RT** del Modello unico PF 2014: è importante che il contribuente compili e conservi un **apposito prospetto** nel quale indicare, per ognuna delle operazioni eseguite, l'ammontare lordo dei corrispettivi, l'ammontare dei relativi costi e il risultato del calcolo effettuato. Questo prospetto dovrà essere esibito o trasmesso, su richiesta, all'Agenzia delle Entrate.

[Diritto societario](#)

Srl: si assottigliano i collegi sindacali

Scompare l'obbligo di nomina del collegio sindacale per le **SRL** con capitale sociale non inferiore al minimo previsto per le SPA che, al contempo, viene ridotto **da 120.000 a 50.000 euro**; questo l'effetto delle modifiche apportate al codice civile ad opera del **decreto legge 91** del 24 giugno 2014, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 144 del 24 giugno scorso.

In un precedente articolo (si veda *Capitale minimo per le Spa a 50.000 euro: effetti anche per le SRL*, del 19 giugno scorso) **si era ventilata l'ipotesi che la modifica potesse portare all'opposto effetto**, vale a dire un incremento delle casistiche al ricorrere delle quali scattasse l'obbligo di nomina dell'organo di controllo in capo alle SRL. Intatti, a tale conclusione si poteva giungere dalla lettura delle **prime bozze del decreto** che non contenevano alcun rinvio specifico.

Successivamente, invece, si è scelta una **via diametralmente opposta**, tesa a rendere **meno gravosi gli oneri** connessi alla **forma societaria considerata "minore" rispetto alle SPA**.

Pertanto, gli interventi sono così riassumibili:

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

- **all'articolo 2327 c.c.** si legge ora che *la società per azioni deve costituirsi con un capitale non inferiore a 50.000 euro*, e non più 120.000 come in passato (così, l'articolo 20, comma 7 del DL 91/2014);
- **all'articolo 2477 c.c.**, in tema di SRL, viene abrogato il comma 2 che disponeva che *la nomina dell'organo di controllo o del revisore è obbligatoria se il capitale sociale non inferiore a quello minimo stabilito per le società per azioni* (così, l'articolo 20, comma 8 del DL 91/2014).

Effetto diretto di tale impostazione è che il parametro del **capitale sociale non assume più alcuna rilevanza ai fini dei controlli**; così, si potrà avere una SpA con capitale di 60.000 euro e collegio sindacale ed una SRL con capitale di 130.000 euro senza organo di controllo.

Diversamente, **restano immutate le altre circostanze che obbligano alla nomina**, vale a dire:

- obbligo alla redazione del bilancio consolidato;
- controllo di una società obbligata alla revisione legale dei conti;
- superamento, per due esercizi consecutivi, dei parametri di cui all'articolo 2435-bis del c.c.

Un effetto della disposizione, non accompagnata da particolari regole sulla data di entrata in vigore, si produrrà anche in capo a quelle **società** che, **nel passato, avessero provveduto alla nomina** per il solo superamento del limite del capitale; oggi, tale obbligo sarebbe venuto meno, con la conseguenza che l'organo diverrebbe facoltativo.

Non pare fuori luogo pensare che si attiveranno **tutte le possibili azioni per "liberarsi" del controllore**, anche solo nell'ottica di riduzione dei costi di funzionamento. Fermo restando che sembra prevalere la chiave di lettura tesa a **preservare la durata in carica sino alla chiusura del mandato dei sindaci**, nulla vieta che si possa addivenire ad una **dimissione in massa dell'intero organo** (ove collegiale), per tacito accordo con la società. A tal punto, non vi sarebbe più alcuna disposizione vincolante, con al conseguenza che non si rende più necessario alcun adempimento. Tale conclusione, ovviamente, andrà **attentamente verificata** dopo avere letto con cura gli articoli dello **statuto** che regolano la materia e le **delibere di nomina** che, spesso, risultano "approssimativi" per effetto delle **ondvaghe interpretazioni** associate alle funzioni dell'organo di controllo nelle SRL. La questione non è secondaria, poiché se si trattasse di "**puro**" **revisore** contabile si potrebbe anche **attivare** una vera e propria **revoca**.

[Imposte dirette](#)

La ristretta base sociale non è sufficiente per la presunzione di distribuzione di utili

La **ristretta base** societaria ed i **vincoli di parentela** non sono elementi sufficienti a legittimare la presunzione della distribuzione ai soci del maggior reddito accertato in capo alla società di capitali. Occorrono **altri riscontri** gravi, precisi e concordanti, a supporto della presunzione semplice di distribuzione degli utili extra contabili. E' questo il principio ribadito dalla **Commissione Tributaria Regionale di Firenze, Sez. XXXV, con la sentenza n. 61/35/13**.

Secondo i giudici fiorentini, l'amministrazione finanziaria ha l'onere di provare la **reale percezione**, pro quota da parte dei soci, del maggior reddito societario, con ulteriori circostanze quali l'indagine presso clienti e fornitori dell'impresa accertata, la verifica del tenore di vita, l'effettiva capacità contributiva, la documentazione concernente l'incasso, e così via.

L'obbligazione tributaria a carico dei soci non può prescindere – si legge nella sentenza – **dalla prova certa anche del concreto ed effettivo trasferimento diretto o indiretto di determinati utili extracontabili o occulti dalla società ai soci**. Stante il fondamentale principio di rilievo costituzionale che **ancora l'obbligazione tributaria all'accertamento dell'effettiva capacità contributiva dei singoli soggetti, è pur sempre necessario, infatti, che l'imposizione tributaria si fondi su circostanze concrete e non già astratte o meramente ipotetiche e comunque non soltanto sull'unico elemento di presunzione addotto dall'ufficio, vale a dire la ristrettezza della base societaria**. L'efficacia probatoria della **ristrettezza della base societaria** si presenta dunque piuttosto **limitata** e di per sé **insufficiente** a sorreggere la pretesa tributaria.

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

*Per assurgere ad idonea prova presuntiva della distribuzione di utili non denunciati da parte della società, occorre dunque che essa sia supportata da **ulteriori elementi** indiziari che, in ogni caso, dovranno superare l'esame della precisione, concordanza e gravità, secondo quanto prescritto dal combinato disposto di cui agli [artt. 2727](#) e [2729](#) cod. civ.*

La Commissione Tributaria Regionale di Firenze, peraltro, ritiene che le norme di legge sull'attribuzione degli utili ai soci di una società di capitali debbano prevalere rispetto a diversi meccanismi di automatica imputazione che possono rischiare di tassare un reddito mai entrato nel patrimonio del contribuente, in violazione dell'[art.53](#) della Costituzione. In pratica **non è ammesso l'automatismo utili in nero della società a ristretta base = distribuzione ai soci**. Inoltre, non è detto che le somme, laddove veramente confluite ai soci, siano state **incassate** dagli stessi in proporzione alla loro partecipazione agli utili: non tutti i soci hanno potere di gestire e, dunque, non è ragionevole pensare che tutti abbiano ottenuto le somme medesime. Non è infrequente, inoltre, che soci legati (o meno) da **rapporti di parentela** non vadano d'accordo: ben potrebbe verificarsi il caso dell'amministratore/socio che tenga per sé l'eventuale utile prodotto in nero.

La ristretta base azionaria può giustificare piuttosto ulteriori indagini per verificare l'esistenza di somme non risultanti dalla contabilità, ma non può **sostituirsi** completamente ad essa rendendola superflua, essendo ovvio che ogni risultanza al riguardo, per produrre gli effetti voluti, deve essere suffragata da attendibili **elementi di prova**, in mancanza dei quali l'affermazione che i maggiori utili accertati a carico della società sono stati ripartiti fra i soci *"non può essere considerata se non alla stregua di una mera illazione"* (così la Commissione Tributaria Centrale Sezione VII già con la decisione n. 7027/90).

La ristretta base azionaria non fornisce di per sé la prova di distribuzione di utili extrabilancio, ma assume **valore presuntivo** circa la percezione di supposti maggiori utili soltanto in concorso con altri elementi idonei a documentare maggiori percezioni ricollegabili, anche sotto il profilo temporale, a tale fonte reddituale. E questi ulteriori elementi devono essere **puntualmente documentati dall'ufficio**, che non può limitarsi ad accertare, in capo a ciascun socio, un maggior reddito come conseguenza dell'avviso di accertamento notificato alla società. La giurisprudenza di merito ha chiarito che *"secondo una corretta applicazione della regola presuntiva ... il fatto noto dal quale dedurre il fatto ignorato non può essere la circostanza della ristretta base azionaria, bensì la avvenuta percezione di redditi non dichiarati da parte della società..."* (ex pluribus Comm. Tributaria Provinciale Salerno sentenza n. 65/1995).

Occorre infine sottolineare che per avere ricadute sui soci, l'avviso di accertamento nei confronti della società (che accerta maggiori utili) deve essere divenuto definitivo, altrimenti il fatto ignoto – e cioè la supposta distribuzione di utili in nero ai soci – non poggia su un fatto noto, come stabilito dalla legge, bensì su un fatto anch'esso presunto, cioè un maggior utile individuato presuntivamente, non ancora definitivamente determinato. Allorquando **l'avviso di accertamento** in capo alla società viene impugnato e risulta essere ancora **pendente**, il relativo processo tributario non può essere sospeso ex articolo 295 c.p.c. in attesa della definizione della controversia in capo alla società; ciò porta a dover preventivamente verificare se l'atto in questione è divenuto **definitivo** per mancata impugnazione o per rigetto del ricorso del contribuente con sentenza non più impugnabile: solo in tale caso, acquistando il contenuto dell'atto impositivo in capo alla società il carattere della certezza, potrà eventualmente riverberare effetti nei confronti dei soci, previa attenta **valutazione della prova** dell'effettiva distribuzione in capo a ciascuno di essi.

L'iscrizione all'attivo del disavanzo da concambio nelle fusioni e scissioni societarie richiede la perizia

Nelle operazioni di **fusione societaria**, in cui vi sono partecipazioni non omogenee fra incorporante ed incorporata, ed occorre quindi **aumentare il capitale sociale della incorporante** al servizio del **concambio** ovvero per assegnare ai soci dell'incorporata una congrua partecipazione al capitale dell'incorporante, si può generare un **disavanzo di fusione da concambio** quando **l'aumento del capitale sociale** dell'incorporante – appunto effettuato al servizio della fusione – **supera il patrimonio netto della società incorporata**. Analogamente, si ha **disavanzo da concambio nella scissione societaria** **quando l'aumento del capitale sociale** della beneficiaria (o il capitale sociale, in caso di costituzione della beneficiaria in forza della scissione stessa) **supera il patrimonio netto trasferito** dalla scissa in dipendenza dell'operazione stessa.

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

Nelle operazioni di fusione o di scissione che avvengono fra parti indipendenti, laddove il rapporto di cambio è effettivamente frutto di una negoziazione oggettiva, il **disavanzo di concambio** rappresenta effettivamente una grandezza in grado di esprimere il **valore economico della società**, come a rappresentare una sorta di **costo di acquisizione della incorporata** (o della beneficiaria, nella scissione).

Come per il disavanzo da annullamento, anche nel caso del disavanzo da concambio è consentita l'**imputazione all'attivo patrimoniale** della incorporante (o della beneficiaria), e per quanto non specificamente allocabile ne è consentita l'iscrizione a titolo di **avviamento**. Tuttavia, la particolarità del disavanzo da concambio rispetto a quello da annullamento è che il primo determina, come si è visto, **una vera e propria formazione ex novo di capitale sociale** la cui contropartita è rappresentata da beni in natura (ovvero, il compendio aziendale incluso della società incorporata, oppure i beni oggetto della scissione). Si tratta infatti di **valori che**, prima dell'operazione straordinaria, **non trovano alcuna espressione nel bilancio** della società incorporata (o di quello della scissa).

Il **Notariato di Milano con la Massima n. 32** ha quindi ritenuto opportuno, come pure confermato nel **Documento OIC 4**, che l'**imputazione all'attivo del disavanzo da concambio** venga supportato da una **relazione di stima ex art. 2343, Cod.civ.**, la quale potrebbe – ma non necessariamente – essere affidata agli stessi professionisti che hanno predisposto la relazione sulla congruità del rapporto di cambio, salvo che questa non sia stata omessa per via della dispensa ottenuta con il consenso unanime dei soci.

E' evidente che questa **esigenza civilistica** presuppone, come detto, che vi sia **una formazione ex novo di capitale superiore al patrimonio netto contabile dell'incorporata**; se invece al servizio della fusione non fosse data esecuzione ad un aumento di capitale bensì il concambio fosse realizzato mediante **assegnazione di azioni proprie** della società o **redistribuzione delle azioni / partecipazioni esistenti** con diminuzione corrispondente dei soci della incorporante, allora venendo meno l'aumento del capitale sociale in misura superiore al patrimonio netto contabile dell'incorporata, **sarebbe anche superata la necessità della sopra citata relazione giurata di stima**.

[Enti non commerciali](#)

Compensi sportivi anche in presenza di attività commerciale

Arriva finalmente da una sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Lecco, la n. 171/01/14, la conferma che, **un'associazione sportiva dilettantistica** affiliata ad una Federazione Sportiva Nazionale, o ad un Ente di Promozione Sportiva o Disciplina Sportiva Associata e regolarmente **iscritta nel Registro nazionale del CONI**, ha **diritto a riconoscere ai propri atleti, dirigenti o istruttori compensi per esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica** di cui agli art. 67, comma 1, lett. m) e 69 del Tuir, **indipendentemente dalla natura commerciale o meno dei proventi dalla stessa conseguiti**.

Quello appena ricostruito, infatti, è un principio giuridico molto spesso disatteso da parte dell'Agenzia delle Entrate o dall'Inps ex Enpals che, prendendo le mosse da accertamenti o verifiche nelle quali si opera il disconoscimento della natura non commerciale dei proventi conseguiti dalle associazioni e società sportive dilettantistiche verificate, **senza motivazioni ulteriori derivano da ciò anche la perdita per le medesime del diritto a riconoscere compensi per esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica** di cui al combinato disposto degli art. 67 comma 1, lett. m) e 69, comma 2 TUIR, ricalcolando le conseguenti omesse ritenute non versate sui compensi medesimi e le relative sanzioni.

Nella lite che ha generato la sentenza in commento, che costituisce un **importante precedente anche per le realtà attualmente oggetto di verifica**, l'Agenzia delle Entrate a seguito di un controllo aveva disconosciuto la natura istituzionale di tutti i proventi conseguiti da parte di una asd in ragione del riscontrato **modus operandi tipicamente commerciale assunto dalla verificata** e aveva emesso nei confronti dell'ente **due avvisi di accertamento, il primo con il quale accertava maggiori imposte Ires, Irap e Iva e l'altro attraverso cui accertava le presunte omesse ritenute sui compensi da prestazione sportiva dilettantistica** riconosciuti agli istruttori e ai dirigenti dell'associazione in ragione del fatto che, avendo la stessa percepito proventi considerati di natura commerciale si era di fatto comportata come un'impresa e, pertanto, avrebbe dovuto assumere con rapporto di lavoro subordinato tutti i suoi collaboratori operando le ritenute conseguenti.

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

L'associazione proponeva separati ricorsi avverso i due atti difendendo la legittimità del proprio operato, la natura non commerciale della propria attività e, in merito all'avviso relativo alle presunte omesse ritenute, faceva presente ai Giudicanti che, **se anche fosse stata confermata la riqualificazione come commerciali dei proventi** conseguiti dall'ente, **questo non avrebbe comunque in alcun modo inficiato la legittimità del riconoscimento** da parte della stessa di **compensi agevolati** per esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica in quanto, l'art. 67 cit., non prevede alcuna valutazione preventiva circa la natura commerciale o meno del soggetto titolato ad erogare i citati emolumenti essendo **sufficiente solo la qualifica di ente sportivo dilettantistico riconosciuto dal CONI**.

Recita infatti testualmente la norma in discussione: *“Sono redditi diversi le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'UNIRE, dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegue finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto”*.

Secondo la formulazione testuale della norma, dunque, per poter legittimamente riconoscere i compensi dalla medesima disciplinati devono sussistere contemporaneamente **due presupposti imprescindibili**, uno di carattere oggettivo e uno soggettivo: deve trattarsi di proventi riconosciuti per attività svolte per esercizio diretto di attività sportiva, e detti compensi possono essere corrisposti solo da parte di determinati soggetti titolati a farlo : CONI, FSN EPS o qualunque organismo comunque denominato che persegue finalità sportive dilettantistiche e sia da essi riconosciuto.

Nel caso di specie, secondo la difesa dell'associazione, entrambi i requisiti risultavano soddisfatti perché l'ente svolgeva attività a carattere sportivo, come confermava lo stesso ufficio, anche se con modalità commerciali, ed era inoltre formalmente riconosciuta dal CONI in quanto iscritta nel Registro nazionale istituito dal suddetto ente.

L'Agenzia delle Entrate resisteva in giudizio confermando il fondamento dei propri accertamenti in ragione della natura commerciale dei proventi conseguiti dall'associazione che faceva della medesima un ente commerciale a carattere imprenditoriale.

La Commissione Tributaria, con separate sentenze tra loro richiamate, **conferma l'avviso di accertamento** relativo alle maggiori imposte Ires, Irap e Iva, in quanto dà atto delle modalità assolutamente commerciali dell'agire dell'associazione e accoglie, invece, il ricorso dell'associazione in relazione alle presunte omesse ritenute confermando la tesi difensiva dell'associazione secondo cui *“sussistendo le condizioni oggettive e soggettive, peraltro non contestate, indipendentemente dalla tipologia di attività praticata dal soggetto erogante, per l'art. 69, TUIR i compensi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) TUIR, non costituiscono mai reddito per il percipiente entro la soglia di euro 7.500 nel periodo d'imposta e non devono, di conseguenza, essere operate in riferimento ad essi ritenute di alcun tipo”*.

Il controllo sulla motivazione della sentenza a seguito della modifica dell'articolo 360, comma 1, n. 5) Cod. Proc. Civ.

La Corte di Cassazione con la sentenza n. 12928 del 9 giugno 2014 ha chiarito che la modifica all'art. 360, comma 1, n. 5) Cod. Proc. Civ. apportata dall'art. 54, comma 1, lett. b) del D.L. 83/2012 comporta un'ulteriore **sensibile restrizione** dell'ambito di controllo, in sede di legittimità, della **motivazione** di fatto della sentenza di appello. Infatti, come affermato dalle Sezioni Unite della Cassazione nella sentenza n. 8053 del 7/4/2014, con la riforma del 2012 si è realizzata la riduzione al **minimo costituzionale** del sindacato sulla motivazione in sede di legittimità, per cui l'anomalia motivazionale denunciabile in questa sede è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante ed attiene all'esistenza della motivazione in sé, come risulta dal testo della sentenza e prescindendo dal confronto con le risultanze processuali e si esaurisce, con esclusione di alcuna rilevanza del difetto di sufficienza, nella **mancanza assoluta** di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico. Ne consegue che la ricostruzione del fatto, operata dai giudici di merito, è oramai sindacabile **in sede di legittimità** soltanto ove la motivazione al riguardo sia viziata da **vizi giuridici**, oppure se manchi del tutto, oppure se sia articolata su espressioni od argomenti tra loro manifestamente ed immediatamente inconciliabili, oppure perplesse, oppure obiettivamente incomprensibili.

La Corte di Cassazione nella sentenza in commento **conferma** quanto stabilito dalle Sezioni Unite nella citata sentenza n. 8053/2014, ribadendo che la nuova versione del numero 5) dell'art. 360 Cod. Proc. Civ. – secondo cui di fronte al giudice di legittimità è censurabile solo *“l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto 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

discussione fra le parti” – comporta una ulteriore delimitazione del sindacato della Corte di Cassazione sugli elementi di merito della causa stabilendo che le pronunce di merito possono essere impugnate, a questo punto, per negligenza del giudice che non ha affrontato **un fatto decisivo per il giudizio** che è stato oggetto di discussione fra le parti.

La *ratio legis* è, quindi, quella di ridurre al minimo costituzionale il sindacato sulla motivazione della sentenza in sede di giudizio di legittimità, che potrà essere censurato solo quando si converte in **violazione di legge** e cioè nei soli casi di omissione di motivazione, motivazione apparente, manifesta e irriducibile contraddittorietà, motivazione perplessa o incomprensibile sempre che il vizio risulti dal testo della decisione, così come chiarito dalle Sezioni Unite della Cassazione nella **sentenza n. 5888/1992**, che con riferimento al testo del n. 5) dell'art. 360 Cod. Proc. Civ. originariamente previsto dal codice di rito (oggi riproposto con la riforma del 2012) hanno chiarito che il **vizio di motivazione** si converte in violazione di legge solo quando il **vizio sia così radicale** da comportare con riferimento a quanto previsto dall'art. 132, n. 4) Cod. Proc. Civ. la “nullità” della sentenza per “mancanza della motivazione”.

Il vizio di motivazione può essere censurato in sede di legittimità solo quando comporti la “nullità” della sentenza e quindi sotto il profilo della **violazione dell'art. 132 Cod. Proc. Civ.** (e dell'art. 36 del D.Lgs. 546/92 per le sentenze tributarie) in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4) Cod. Proc. Civ. In particolare viene chiarito che il vizio logico, la lacuna o l'aporia della motivazione devono essere talmente gravi da rendere **apparente** il supporto argomentativo (ad esempio esistono enunciati intitolati motivazione che però non hanno alcuna natura di giustificazione della decisione, ovvero contengono affermazioni fra loro inconciliabili o non comprensibili), devono risultare **direttamente dal testo della sentenza** e devono essere comunque attinenti ad una *quaestio facti*, considerato che in ordine alla *quaestio iuris* non è neppure prospettabile un vizio di motivazione (se si contesta la motivazione in diritto e cioè si censura come è motivata una interpretazione della legge, il vizio deducibile può essere solo che si è interpretata male, e quindi violata, la legge ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 Cod. Proc. Civ.).

In sostanza, a seguito delle modifiche apportate al codice di procedura civile il vizio della motivazione della sentenza è **censurabile** in Cassazione solo sotto il profilo della inesistenza, della manifesta e irriducibile contraddittorietà o della mera apparenza, solo se risulta dal testo della sentenza ed è tale da determinare la **nullità** (per mancanza di motivazione) della medesima sentenza, rimanendo, quindi, estranea al sindacato della Corte di Cassazione la verifica della sufficienza e della razionalità della **motivazione** sulle “questioni di fatto”, la quale implichi un raffronto fra le ragioni del decidere adottate ed espresse nella sentenza impugnata e le risultanze del materiale probatorio sottoposto al vaglio del giudice.

Le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza o spese di pubblicità?

Non è facile tracciare un **confine di demarcazione rigido** nel caso in cui ci si approcci alla sempre più delicata questione della **corretta qualificazione** delle **spese di sponsorizzazione** nelle **DIVERSE categorie** delle **spese di rappresentanza** da un lato, e delle **spese di pubblicità e di propaganda** dall'altro. Da tale qualificazione, come noto, ne **deriva un diverso trattamento fiscale** ai fini delle imposte sui redditi.

Infatti, qualora qualificato tra le spese di rappresentanza, il costo della sponsorizzazione risulta interamente deducibile nel periodo d'imposta, se rispondente ai requisiti di inerenza e congruità previsti dal D.M. 19 novembre 2008, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. Tali spese inoltre, devono essere contenute entro certi limiti parametrati al fatturato: in misura pari all'1,3% dei ricavi fino a 10 milioni di euro; allo 0,5% per la parte eccedente i 10 milioni e fino a 50 milioni e allo 0,1% dei ricavi per la parte eccedente euro 50 milioni.

Diversamente, qualora qualificato tra le spese di pubblicità e propaganda, il costo risulta interamente deducibile nell'esercizio in cui è stato sostenute o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. La differenza tra le due categorie è ben riscontrabile nell'**inesistenza** per le **spese di pubblicità e propaganda** di un “potenziale” **quantum di deducibilità** riscontrabile nella categoria delle spese di rappresentanza.

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 precisa inoltre che ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa delle spese in argomento devono altresì essere soddisfatti, secondo i principi generali della tassazione diretta, i requisiti della competenza, della certezza, quanto all'esistenza del costo, e dell'oggettiva determinabilità dello stesso, quanto al relativo ammontare, nonché dell'inerenza della spesa ad attività o beni da cui derivino ricavi o altri proventi imponibili.

Ma come fare ad individuare il corretto trattamento fiscale da riservare alle spese di sponsorizzazione? La risposta è stata fornita dalla Corte di Cassazione, con l'**ordinanza** del 23 giugno 2014, **n. 14252**, che ha individuato il **criterio discrezionale** nella diversità, anche strategica, degli obiettivi perseguiti.

La vicenda trae origine dalla contestazione effettuata dai verificatori nei confronti di una impresa che aveva classificato un costo relativo ad un acquisto di uno spazio pubblicitario su una vettura partecipante al campionato italiano G.T. come spesa di pubblicità piuttosto che come spesa di rappresentanza.

La tesi dei verificatori, accolta dalle commissioni tributarie, si fonda sul fatto che lo spazio acquistato sul veicolo, in considerazione della dimensione e localizzazione della dicitura "*non ben visibile per il pubblico presente alla manifestazione*" risultava sostenuta per accrescere il prestigio della ditta, piuttosto che per incrementare le vendite, e di guisa, doveva essere classificata tra le spese di rappresentanza e non di pubblicità.

In primis, il Supremo Consesso richiamandosi alla giurisprudenza consolidata sul punto ha rammentato che **costituiscono spese di rappresentanza** quelle **sostenute** "*per iniziative dirette ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa ed a potenziarne le possibilità di sviluppo, mentre vanno qualificate come spese pubblicitarie o di propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, PREVALENTEMENTE anche se non ESCLUSIVAMENTE, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta*".

In secondo luogo gli Ermellini si sono soffermati sul **criterio discrezionale** da applicare per classificare il costo nelle due differenti categorie, specificando che il **discrimen** fiscale **NON** deve essere ricercato nella "**gratuità**" della prestazione in favore di terzi (peculiarità tipica delle spese di rappresentanza) **ma** deve essere individuato "*nella diversità, anche strategica, degli obiettivi che, per le spese di rappresentanza, può farsi coincidere con la crescita d'immagine ed il maggior prestigio nonché con il potenziamento delle possibilità di sviluppo della società; laddove, per le spese di pubblicità o propaganda, di regola, consiste in una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale, normalmente, concernente la produzione realizzata in un determinato contesto*".

Da tale assunto ne discende che **rientrano** tra le **spese di rappresentanza** quelle di **sponsorizzazione**, come tali deducibili nei limiti della previsione dell'art. 108 del D.P.R. n. 917 del 1986, in quanto idonee ad accrescere il prestigio dell'impresa, ove il contribuente non provi che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di ritorno commerciale.

[commerciali](#)

La "vera" associazione sportiva dilettantistica si difende con i fatti

A causa della farraginosità normativa fiscale e contabile applicabile alle associazioni sportive dilettantistiche il **contenzioso che riguarda questi enti è, per forza di cose, il più delle volte indiziario**. Gli Uffici emettono infatti i propri avvisi di accertamento sulla base degli **elementi raccolti nel corso della verifica** presso la sede dell'associazione. Come ormai ricordato più volte su queste colonne le sempre più numerose pronunce relative a sodalizi sportivi dilettantistici che la giurisprudenza tributaria ha reso pubbliche negli ultimi tempi hanno consentito di **abbandonare contestazioni di natura meramente formale** (quali quelle collegate al contenuto dello statuto – se più o meno aderente al dettato normativo) per concentrarsi su **contestazioni di maggiore sostanza**.

Gli avvisi di accertamento emanati nei confronti dei sodalizi sportivi dilettantistici sono essenzialmente di carattere **induttivo** e, quindi, fondano le proprie contestazioni su presunzioni che devono essere caratterizzate dai **requisiti di gravità, precisione e concordanza**. Non sono quindi sufficienti presunzioni "semplici", non dotate delle caratteristiche 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

cui sopra e, comunque, presunzioni diverse da quelle sulla base delle quali dato un fatto se ne debba desumere inequivocabilmente un solo altro.

Per rafforzare la propria tesi **gli uffici cercano quindi di raccogliere il maggior numero di "prove"** atte a testimoniare che sotto le spoglie dell'associazione sportiva dilettantistica si nasconda una vera e propria attività commerciale e che quindi le agevolazioni fiscali siano riconosciute indebitamente. Nello specifico, l'attività degli uffici punta, tra l'altro, a:

- reperire dimostrazione del fatto che il sodalizio non ha partecipato ad alcuna **competizione o manifestazione sportiva** (questo è indice della circostanza che all'associazione non interessa tanto praticare l'attività sportiva quanto fare frequentare i soci all'interno della propria struttura);
- verificare le **forme di pubblicità utilizzate** per divulgare l'attività svolta dall'associazione sportiva dilettantistica (sono sintomatici di un'offerta "commerciale" i **volantini promozionali** dell'attività o la proposta di forme di abbonamento a "prezzi" scontati, differenziati, per di più, sulla base dei diversi pacchetti proposti)
- sottoporre **questionari ai frequentatori del circolo** per acquisire la testimonianza in merito alla natura – vera o presunta – del sodalizio (non depone sicuramente a favore della natura non lucrativa del soggetto la circostanza che il soggetto interrogato si dichiara un "cliente" e non un socio).

In queste circostanze, la difesa dell'associazione deve necessariamente puntare a **smantellare punto per punto le circostanze addotte dai verificatori al fine da dimostrare che, dato un fatto, non una e una soltanto può essere la conseguenza**. Nella sostanza, quindi, si deve dimostrare che le presunzioni sulle quali si basa l'accertamento non sono "gravi, precise e concordanti". Se ciò non accade il rischio è che l'accertamento venga confermato anche in sede contenziosa. E ciò che accaduto nella vicenda che ha interessato un'associazione sportiva dilettantistica che gestiva una palestra e di cui si dà atto nella **sentenza n. 579 del 5 maggio 2014 della Commissione Tributaria Provinciale di Firenze**. In tale pronuncia viene osservato che le contestazioni che hanno dato origine all'accertamento costituiscono "presunzioni applicate dall'Ufficio sulla base della gran messe di dati sopra illustrati, che lo hanno **ragionevolmente indotto a concludere per la natura commerciale dell'ente**: limitarsi ad affermare che la presunzione è priva di fondamento senza contestare la costruzione argomentativa che ne è alla base equivale a non formulare sostanzialmente alcuna contestazione".

Pertanto, se da un lato è vero che le verifiche possono nascere dal "sospetto" che l'attività svolta dall'associazione non sia conforme alle regole – e non meriti il beneficio dell'applicazione di regole fiscali di favore – è pur sempre vero che **questa circostanza deve comunque essere sempre provata**. Se il sodalizio ritiene che la **prova fornita dall'Ufficio nel corso della verifica non sia conclusiva deve dimostrare l'errore in cui sono caduti gli accertatori**, in applicazione anche di un principio di tutela di carattere generale, quello cioè indicato nell'art. 2697 del Codice civile in tema di inversione dell'onere della prova secondo il quale "chi vuole fare valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento".

[Agricoltura](#)

Il Governo rilancia le reti in agricoltura

In modo quasi schizofrenico, il Governo continua a produrre **decreti legge** (ma ai sensi dell'articolo 77 della Costituzione non dovrebbe essere adottato in casi straordinari di necessità e d'urgenza?) che a volte lasciano alquanto perplessi per quanto attiene il coordinamento o per meglio dire la logica consequenzialità degli stessi, testimonianza di una visione organica di insieme.

Basti pensare che con l'**articolo 28 del D.L. n. 90/14** è stata prevista una **riduzione**, con decorrenza 2015, nella misura **del 50%**, del **diritto annuale** da versarsi alle **CCIAA** ai sensi dell'articolo 18 della Legge n. 580/93 (la cui reale portata, tra le altre cose, potrà essere soppesata solamente dopo l'emanazione degli importi previsti per l'anno 2015), e, **al contempo**, con l'**articolo 20 del D.L. n. 91/14**, pubblicato sulla medesima Gazzetta Ufficiale n. 144 che ha ospitato il D.L. n. 90/14, si è previsto che al **finanziamento** dell'**Oic** (Organismo italiano di contabilità) concorreranno le **imprese** attraverso **contributi** derivanti dall'applicazione di una **maggiorazione** dei **diritti di segreteria** dovuti alle **CCIAA** con il **deposito dei bilanci**.

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

Anche il **comparto agricolo** subisce questa situazione. Infatti, da un lato, con il c.d. **Decreto Renzi** è stata stravolta, in senso peggiorativo, la modalità di **tassazione delle agroenergie prodotte da parte degli imprenditori agricoli e società agricole** (si veda L. Pietrobon "[Energie rinnovabili: conferme e novità del decreto Renzi](#)") e, dall'altro, con il recentissimo **D.L. n. 91/14** (il c.d. "Decreto crescita"), sono stati introdotti non pochi **interventi agevolativi per il settore agricolo**, *in primis* un credito di imposta con il preciso obiettivo di tutelare la produzione **Made in Italy**.

L'articolo 3 prevede, infatti, **due differenti incentivi**, in ragione dei soggetti coinvolti.

Ai sensi del comma 1, soggetti beneficiari sono tutte le imprese che producono prodotti agricoli di cui all'Allegato I del Trattato di funzionamento della UE, nonché le sole pmi nel caso di produzione di prodotti non rientranti nell'Allegato, anche costituite in forma cooperativa o di consorzio.

Ai sensi del successivo comma 3, il credito di imposta viene erogato con il fine dichiarato di incentivare la **creazione di nuove reti di imprese ovvero di sviluppare nuove attività per quelle già esistenti**. Anche in questo caso, l'agevolazione compete nel caso di imprese che producono prodotti agricoli contemplati nell'Allegato I del Trattato di funzionamento della Ue, e alle sole pmi nel caso di produzione di prodotti non rientranti nel medesimo Allegato.

Limitando l'analisi all'ipotesi di reti di impresa, il **credito** è concesso nella misura del **40%** delle **spese finalizzate allo sviluppo di nuovi prodotti, pratiche, processi e tecnologie** e alla **cooperazione di filiera**.

Il credito incontra il **limite** quantitativo di **euro 400.000**, fermo restando un **tetto generale**, determinato in ragione delle **risorse** messe a disposizione dallo Stato, così suddivise:

- 4.500.000 euro per il 2014;
- 9.000.000 euro per il 2015 e 2016.

Il credito deve essere **indicato** nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo di imposta in cui è concesso e può essere **utilizzato esclusivamente in compensazione** ai sensi ed effetti di cui all'art.17 del D.Lgs. n.241/97. Il credito non concorre alla formazione dei redditi, della base imponibile Irap e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5 del Tuir.

Ai fini dell'effettiva **operatività** dell'agevolazione si dovrà attendere l'emanazione, nel termine di 60 giorni a decorrere dal 25 giugno, di un **decreto ministeriale**.

Di fatto, se sarà confermato il credito di imposta per le reti operanti nel comparto agricolo, si assisterà a un rilancio da parte del Governo di questa forma aggregativa che in passato ha ottenuto un indiscusso successo, tuttavia, forse dovuto all'incentivazione fiscale prevista a suo tempo.

Rimandando a precedenti interventi ("[La rete di impresa quale sviluppo del comparto agricolo](#)" e "[Crescono gli organismi per l'asseverazione dei contratti di rete](#)"), in questa sede ricordiamo come di recente il **Ministero dello Sviluppo Economico**, con la [nota protocollo n.104432](#) del **4 giugno 2014**, ha affrontato il caso di una rete in cui **uno** degli aderenti **non svolgeva attività agricola** (nello specifico attività di prestazione di servizi di contabilità e di consulenza fiscale).

Il Ministero, richiamando quanto previsto all'articolo 36, comma 5 del D.L. n. 179/2012, ha precisato come la norma non faccia specifico riferimento alle attività dell'impresa o della società, limitandosi a individuare il settore merceologico di riferimento, nel caso di specie quello agricolo.

Ne deriva che è **necessario**, o per meglio dire sufficiente, che l'**attività**, pur non consistendo direttamente nell'esercizio agricolo in senso stretto, **sia strutturale** e **ancillare** all'agricoltura.

•

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

[Operazioni straordinarie](#)

Il leverage cash out a rischio di elusione

lunedì, 30 giugno 2014

di **Ennio Vial** e **Giovanni Valcarengi**

Un'operazione in voga nella pratica professionale, soprattutto alcuni anni or sono, è stata quella che del c.d. "**leveraged cash out**".

L'operazione è la seguente: i soci di una **società di capitali** ricca di **utili vendono** le **quote** della medesima, dopo averle **rivalutate** ai sensi dell'art. 5 della L. 448/2001 pagando l'imposta del 4% o del 2% a seconda che si tratti di partecipazioni qualificate o no, ad una **nuova società** avente la medesima compagine sociale e che assume quindi il ruolo di **holding** del gruppo.

In sostanza, la nuova **holding** acquisisce le quote **indebitandosi** presso i soci della vecchia società.

Il **debito** verrà rimborsato con la **liquidità** generata dai **dividendi** della società partecipata, ossia quella ricca di utili, che se distribuiti ai soci avrebbero scontato un **regime impositivo** particolarmente **oneroso**. Diversamente, come noto, la tassazione in capo alla holding è modesta.

L'Agenzia contesta che l'operazione di **creazione** di una **holding**, pur risultando legittima, dovrebbe naturalmente avvenire mediante **conferimento** e **non** mediante **cessione** di quote societarie. **L'elusione**, peraltro, emergerebbe in tutta evidenza nei casi in cui il contribuente proceda a **fondere** le due società. Ma come? Hai fatto di tutto per crearti la holding e già te ne disfi?

L'elusione potrebbe presentarsi in modo più subdolo nei casi in cui la holding rimane in vita ma il contribuente ha scelto di **cedere** le **quote** in luogo di procedere al conferimento delle stesse.

Tra gli indici che vengono spesso valutati per ritenere il **comportamento sospetto** si segnala:

- il fatto che il **prezzo** per l'acquisto delle quote **non** venga **corrisposto**. Infatti, la società acquirente dovrà attendere la **distribuzione** dei **dividendi** per poter acquisire la liquidità necessaria;
- il **cedente** ed il **cessionario** coincidono nella sostanza. Il cedente è costituito dai soci mentre il cessionario è una società di capitali che presenta la medesima compagine societaria;
- il corrispettivo **non** è legato all'**effettivo valore** delle **quote** acquistate;
- il **contratto** di compravendita che viene stipulato prevede le clausole tipiche ma ad esse **non** viene generalmente **dato seguito**. Ad esempio, in caso di inadempimento derivante dal ritardo nei pagamenti il cedente non attiva alcuna procedura legale per favorire l'incasso.

L'operazione può rientrare in quella che noi qualificiamo come "**distribuzione pericolosa di utili**", tema che affronteremo nella sessione di approfondimento nella quinta giornata della prossima edizione del master breve.

Ad avviso di chi scrive **non** è possibile fare delle **generalizzazioni** e qualificare l'operazione che usa la cessione come elusiva tout court rispetto al conferimento.

Innanzitutto, **non** è pacifico che il **conferimento** risulti la **soluzione più naturale** rispetto alla cessione delle quote, ben potendo infatti il conferente cercare di evitare la **perizia** da conferimento in quanto particolarmente onerosa. L'elusione appare quindi riguardare una norma civilistica e non fiscale.

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

Va peraltro ricordato come in base all'art. 2465 del c.c., la **perizia** da conferimento è prevista anche in caso di **acquisto** da parte della **società**, per un corrispettivo pari o superiore al decimo del capitale sociale, di **beni** o di crediti dei soci fondatori, dei **soci** e degli amministratori, nei **due anni** dalla iscrizione della società nel registro delle imprese.

La cessione e il conferimento possono inoltre portare a **medesimi risultati** in quanto, nel secondo caso, il contribuente potrebbe **ridurre il capitale sociale** ritenuto esuberante senza creare un presupposto impositivo in capo al socio.

E' appena il caso di ricordare, infatti, come a seguito del **conferimento** effettuato in base all'art. 9 del tuir il **costo fiscalmente riconosciuto** in capo al socio sia uguale al valore normale delle quote conferite, valore sostanzialmente simile a quello della rivalutazione. Una successiva **riduzione** del **capitale sociale** porterebbe ad una semplice riduzione del costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni senza alcun profilo impositivo (art. 47 del tuir).

La vicenda, tuttavia, suggerisce la bontà del **trust** quale strumento **alternativo** alla **holding**.

Infatti, la disposizione delle quote in trust permette la **tassazione** dei **dividendi** in capo al trust opaco con l'aliquota Ires del 27,5% sulla quota imponibile del loro ammontare.

Tale regime impositivo, ancorchè di estremo favore, **non** può rappresentare un profilo di **patologia** dell'operazione e, come statuito dalla sentenza della Corte di **Cassazione** 19 novembre 2012 n. 20254, **non** può essere invocato l'**abuso del diritto** qualora i contribuenti deducano un insieme di ragioni economiche e familiari ampiamente che giustifichino la costituzione del trust e la intestazione ad esso di immobili di proprietà.

In sostanza, il trust non può essere aggredito se esistono giustificazioni in aspetti diversi dal **mero risparmio fiscale**.

Il controllo sulla motivazione della sentenza a seguito della modifica dell'articolo 360, comma 1, n. 5) Cod. Proc. Civ.

La Corte di Cassazione con la **sentenza n. 12928 del 9 giugno 2014** ha chiarito che la modifica all'art. 360, comma 1, n. 5) Cod. Proc. Civ. apportata dall'art. 54, comma 1, lett. b) del D.L. 83/2012 comporta un'ulteriore **sensibile restrizione** dell'ambito di controllo, in sede di legittimità, della **motivazione** di fatto della sentenza di appello. Infatti, come affermato dalle Sezioni Unite della Cassazione nella sentenza n. 8053 del 7/4/2014, con la riforma del 2012 si è realizzata la riduzione al **minimo costituzionale** del sindacato sulla motivazione in sede di legittimità, per cui l'anomalia motivazionale denunciabile in questa sede è solo quella che si tramuta in violazione di legge costituzionalmente rilevante ed attiene all'esistenza della motivazione in sé, come risulta dal testo della sentenza e prescindendo dal confronto con le risultanze processuali e si esaurisce, con esclusione di alcuna rilevanza del difetto di sufficienza, nella **mancanza assoluta** di motivi sotto l'aspetto materiale e grafico. Ne consegue che la ricostruzione del fatto, operata dai giudici di merito, è oramai sindacabile **in sede di legittimità** soltanto ove la motivazione al riguardo sia viziata da **vizi giuridici**, oppure se manchi del tutto, oppure se sia articolata su espressioni od argomenti tra loro manifestamente ed immediatamente inconciliabili, oppure perplesse, oppure obiettivamente incomprensibili.

La Corte di Cassazione nella sentenza in commento **conferma** quanto stabilito dalle Sezioni Unite nella citata sentenza n. 8053/2014, ribadendo che la nuova versione del numero 5) dell'art. 360 Cod. Proc. Civ. – secondo cui di fronte al giudice di legittimità è censurabile solo *“l'omesso esame circa un fatto decisivo per il giudizio che è stato oggetto di discussione fra le parti”* – comporta una ulteriore delimitazione del sindacato della Corte di Cassazione sugli elementi di merito della causa stabilendo che le pronunce di merito possono essere impugnate, a questo punto, per negligenza del giudice che non ha affrontato **un fatto decisivo per il giudizio** che è stato oggetto di discussione fra le parti.

La *ratio legis* è, quindi, quella di ridurre al minimo costituzionale il sindacato sulla motivazione della sentenza in sede di giudizio di legittimità, che potrà essere censurato solo quando si converte in **violazione di legge** e cioè nei soli casi di omissione di motivazione, motivazione apparente, manifesta e irriducibile contraddittorietà, motivazione perplessa o incomprensibile sempre che il vizio risulti dal testo della decisione, così come chiarito dalle Sezioni Unite della Cassazione nella **sentenza n. 5888/1992**, che con riferimento al testo del n. 5) dell'art. 360 Cod. Proc. Civ. originariamente previsto dal codice di rito (oggi riproposto con la riforma del 2012) hanno chiarito che il **vizio 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

motivazione si converte in violazione di legge solo quando il **vizio sia così radicale** da comportare con riferimento a quanto previsto dall'art. 132, n. 4) Cod. Proc. Civ. la "nullità" della sentenza per "mancanza della motivazione".

Il vizio di motivazione può essere censurato in sede di legittimità solo quando comporti la "nullità" della sentenza e quindi sotto il profilo della **violazione dell'art. 132 Cod. Proc. Civ.** (e dell'art. 36 del D.Lgs. 546/92 per le sentenze tributarie) in relazione all'art. 360, comma 1, n. 4) Cod. Proc. Civ. In particolare viene chiarito che il vizio logico, la lacuna o l'aporia della motivazione devono essere talmente gravi da rendere **apparente** il supporto argomentativo (ad esempio esistono enunciati intitolati motivazione che però non hanno alcuna natura di giustificazione della decisione, ovvero contengono affermazioni fra loro inconciliabili o non comprensibili), devono risultare **direttamente dal testo della sentenza** e devono essere comunque attinenti ad una *quaestio facti*, considerato che in ordine alla *quaestio iuris* non è neppure prospettabile un vizio di motivazione (se si contesta la motivazione in diritto e cioè si censura come è motivata una interpretazione della legge, il vizio deducibile può essere solo che si è interpretata male, e quindi violata, la legge ai sensi dell'art. 360, comma 1, n. 3 Cod. Proc. Civ.).

In sostanza, a seguito delle modifiche apportate al codice di procedura civile il vizio della motivazione della sentenza è **censurabile** in Cassazione solo sotto il profilo della inesistenza, della manifesta e irriducibile contraddittorietà o della mera apparenza, solo se risulta dal testo della sentenza ed è tale da determinare la **nullità** (per mancanza di motivazione) della medesima sentenza, rimanendo, quindi, estranea al sindacato della Corte di Cassazione la verifica della sufficienza e della razionalità della **motivazione** sulle "questioni di fatto", la quale implichi un raffronto fra le ragioni del decidere adottate ed espresse nella sentenza impugnata e le risultanze del materiale probatorio sottoposto al vaglio del giudice.

•

Lavoro accessorio, regole e adempimenti contabili

Con il **D.L. n.112/08, convertito in L. n.133/08** hanno trovato regolamentazione le prestazioni di lavoro occasionale di tipo accessorio. Si tratta di una particolare modalità di prestazione lavorativa, "saltuaria, occasionale e accessoria", inizialmente prevista dalla L. n.30/02.

Il pagamento di tali prestazioni avviene attraverso "**buoni lavoro**" detti "**voucher**".

Con tali buoni viene garantita sia la copertura previdenziale presso l'Inps che quella assicurativa presso l'Inail.

L'Inps con propria circolare n.94 del 27 ottobre 2008 ha chiarito che la disciplina si rende applicabile a tutte le attività agricole svolte a favore dei produttori agricoli aventi un volume di affari non superiore a €7.000 e poi con **successivi provvedimenti**, che di sotto si riportano, ne ha ampliato l'ambito applicativo:

- con la circolare Inps n.104 dal 1° dicembre 2008, ha esteso l'ambito di applicazione del lavoro accessorio ai settori del commercio, turismo e servizi;
- con la circolare n.44/09, l'Inps ha fornito indicazioni per l'applicazione del lavoro occasionale accessorio nel settore domestico;
- con la circolare n.76/09, l'Inps ha chiarito le modalità applicative per l'impresa familiare operante nell'ambito del commercio, del turismo e dei servizi;
- con la circolare n.88/09, l'Inps ha fornito indicazioni in merito all'ampliamento dell'ambito di applicazione del lavoro occasionale di tipo accessorio, ai sensi della L. n.33/09.

In seguito alle disposizioni introdotte dalla **Legge di riforma del mercato del lavoro (L. 92/2012)**, entrata in vigore il 18 luglio 2012, è possibile utilizzare i buoni lavoro in tutti i settori di attività e per tutte le categorie di prestatori.

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

Committenti di lavoratori occasionali di tipo accessorio possono essere le famiglie, gli enti senza fini di lucro, i soggetti non imprenditori, le imprese familiari operanti nei settori del commercio, turismo e servizi, gli imprenditori agricoli, gli imprenditori operanti in tutti i settori.

I **prestatori** che possono utilizzare il lavoro occasionale accessorio sono:

- pensionati: titolari di trattamento pensionistico in regime obbligatorio;
- studenti nei periodi di vacanza compresi sabato e domenica;
- casalinghe;
- i cassintegrati;
- i titolari di disoccupazione ordinaria;
- i disoccupazione speciale per l'edilizia e i lavoratori in mobilità;
- lavoratori in part-time (con esclusione della possibilità di utilizzare i buoni lavoro presso il datore di lavoro titolare del contratto a tempo parziale);
- i prestatori extracomunitari se in possesso di un permesso di soggiorno che consenta lo svolgimento di attività lavorativa.

Chiaramente la normativa prevede un **limite di carattere economico** per il prestatore, l'attività lavorativa di natura occasionale accessoria, infatti, non deve dare luogo a compensi superiori a €5.050 nette, nel corso di un anno solare, da parte di ciascun singolo committente. Di conseguenza, il limite di importo lordo per il committente è di €6.740.

Per i percettori di prestazioni integrative del salario o sostegno al reddito (cassintegrati, lavoratori in mobilità, titolari di disoccupazione ordinaria e di disoccupazione speciale per l'edilizia), il limite economico dei compensi derivanti dallo svolgimento di prestazioni di natura occasionale accessoria è di €3.000 per anno solare.

Come abbiamo detto il **pagamento della prestazione** avviene attraverso il sistema dei buoni, *voucher*, il valore nominale di questi è pari a €10, è disponibile anche un buono multiplo, del valore di €20 equivalente a due buoni non separabili e uno del valore di €50 equivalente a cinque buoni non separabili.

Il valore nominale è comprensivo della contribuzione (pari al 13%) a favore della gestione separata Inps, che viene accreditata sulla posizione individuale contributiva del prestatore; di quella in favore dell'Inail per l'assicurazione anti-infortuni (7%) e di un compenso al concessionario (Inps), per la gestione del servizio, pari al 5%.

I buoni sono disponibili per l'**acquisto** su tutto il territorio nazionale, presso le Sedi Inps.

I buoni cartacei acquistati dal committente, e non utilizzati, sono rimborsabili esclusivamente restituendoli presso le Sedi Inps, le quali emetteranno a favore del datore di lavoro un bonifico domiciliato per il loro controvalore e rilasceranno una ricevuta.

L'acquisto dei voucher può avvenire in modalità cartacea, ovvero telematica.

La **riscossione** dei buoni cartacei da parte dei lavoratori può avvenire presso tutti gli uffici postali sul territorio nazionale, è importante tuttavia che il buono contenga il corretto codice fiscale del committente/datore di lavoro, codice fiscale del prestatore/lavoratore, data di inizio e di fine della prestazione.

Veniamo ora alle **registrazioni contabili**.

Abbiamo già detto che il valore nominale del *voucher* è comprensivo della contribuzione (pari al 13%) a favore della gestione separata INPS, che viene accreditata sulla posizione individuale contributiva del prestatore, della contribuzione a favore dell'Inail per l'assicurazione anti-infortuni (7%), di un compenso al concessionario (Inps), per la gestione del servizio, pari al 5%.

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

Quindi nel caso di voucher singolo da €10 nominali, il corrispettivo netto della prestazione, in favore del lavoratore, sarà pari a €7,50, nel caso invece di voucher multiplo da euro 50 il corrispettivo netto della prestazione, in favore del lavoratore, è pari a €37,50.

Ne consegue che nel caso di buono da euro 10 avremo:

- 1,3 contribuzione Inps
- 0,70 copertura assicurativa Inail
- 0,50 compenso al concessionario Inps
- 7,50 somma netta per il lavoratore

Al momento dell'acquisto dei buoni presso l'Inps, supponiamo nel numero di 10, la scrittura contabile da fare sarà la seguente:

Cassa voucher a Banca c/c 100,00

Al momento dell'utilizzo, supponiamo di due voucher, per la prestazione occasionale accessoria, avremo:

Diversi	a	Cassa voucher		20,00
Costo lavoro accessorio			15,00	
Contributi Inps lavoro accessorio			2,60	
Costo Inail lavoro accessorio			1,40	
Compenso concessionario Inps			1,00	

I buoni non utilizzati possono essere **restituiti all'Inps**, in tal caso la scrittura contabile dovrà essere la seguente:

Banca a Cassa voucher 80,00

Aspetti Iva del distacco del personale

Nel corso degli ultimi anni, la giurisprudenza di legittimità si è occupata più volte del trattamento ai fini Iva del **distacco di personale**. In particolare, la sentenza della **Corte di Cassazione del 7.11.2011, n. 23021**, ha rimesso in discussione il trattamento Iva delle somme erogate a fronte di prestiti o distacchi del personale, stabilendo che laddove il corrispettivo erogato dall'impresa distaccataria nei confronti dell'impresa distaccante non corrisponda al mero rimborso del costo del lavoro, **l'operazione si deve considerare per intero rilevante ai fini Iva**. Si ricorda che l'art. 8, co. 35, della Legge 11.3.1988, n. 67, con norma di interpretazione autentica, stabilisce che *"non sono da intendere rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo"*.

La stessa **Agenzia delle Entrate**, chiamata più volte ad esprimersi sulla materia, è oscillata nel tempo assumendo diverse posizioni, e da ultimo stabilendo, con la R.M. 5.8.2002, n. 346/E, che considerata **l'irrilevanza Iva nel solo caso di "ribaltamento" del mero costo** del lavoro, ai sensi della Legge n. 67/1988, l'operazione deve qualificarsi come rilevante ai fini Iva (ed imponibile) nel caso in cui siano rimborsate somme superiori od anche inferiori. Secondo la citata sentenza n. 23021 del 7.11.2011, l'art. 8, co. 35, della Legge n. 67/1988 introduce un'eccezione al regime ordinario dell'Iva, prevedendo che il **distacco del personale**, pur integrando in astratto una prestazione di servizi soggetta ad Iva, non può essere considerato tale *"nel caso in cui il beneficiario rimborsi al concedente il solo costo del personale utilizzato. Tale rimborso deve essere, però, esattamente uguale alle retribuzioni ed agli altri oneri perché ciò che occorre ai fini della irrilevanza è, come riconosciuto dalla dottrina e dall'Amministrazione finanziaria, che si tratti di una operazione sostanzialmente neutra, oltretutto di una vicenda che non comporti un guadagno per il distaccante, ma"*

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

nemmeno un risparmio per il distaccatario, visto che, in caso contrario, non vi sarebbe ragione di riservarle un trattamento diverso dal normale".

A tale proposito, la conclusione cui è pervenuta la **Cassazione** nella precedente **sentenza n. 19129/2010** non sembra convincente né per quanto riguarda l'ipotesi della non rilevanza ai fini Iva del rimborso inferiore al costo del personale sostenuto, né per l'ipotesi di rimborso superiore al costo sostenuto. E proprio in tale ultima ipotesi, si legge nella sentenza, si "*giunge addirittura a scomporre artificialmente la **controprestazione del distaccatario**, attribuendole due diverse funzioni e nature malgrado l'indubbia unitarietà economica e funzionale del servizio. Certamente, nulla avrebbe impedito al legislatore del 1988 d'introdurre una sorta di franchigia, prevedendo in ogni caso l'inapplicabilità dell'imposta per le somme corrispondenti ai costi".* La conclusione di assoggettare ad imposta l'intero corrispettivo attribuito al distaccante, nell'ipotesi in cui lo stesso sia differente al **mero ristoro del costo del lavoro**, è confermato dall'introduzione successiva della disciplina dei contratti di lavoro temporaneo (c.d. lavoro "interinale"), ad opera della Legge n. 196/1997. Secondo quanto stabilito dall'art. 26-bis della predetta legge, sono esclusi dalla base imponibile Iva i rimborsi degli oneri retributivi e previdenziali che il soggetto utilizzatore deve rifondere alla società di lavoro temporaneo. Secondo la **Cassazione**, "*il legislatore ha da un lato smentito l'ipotesi della identità fra il **trattamento Iva dei distacchi di personale** e quello dei contratti di somministrazione di lavoro e, dall'altro, chiarito che la diversa regola per questi valevole non era più fondata sull'irrilevanza dell'operazione, ma sulla esenzione sempre e comunque dei rimborsi che, pertanto, non dovevano scontare l'imposta nemmeno nel caso in cui il corrispettivo globale avesse superato l'ammontare dei costi dei lavoratori".* In altre parole, secondo quanto si legge nella sentenza in commento, secondo la **Cassazione**, laddove il legislatore ha voluto escludere l'imponibilità del rimborso del costo del lavoro lo ha fatto espressamente, e ciò costituisce conferma dell'impossibilità di leggere allo stesso modo l'art. 8, co. 35, della Legge n. 67/1988, in materia di distacco del personale, "*che proprio per la sua differente formulazione impone invece di distinguere le due diverse fattispecie*", ossia:

- **irrilevanza ai fini Iva dell'operazione**, se e solamente se il rimborso erogato dal soggetto distaccatario corrisponde al costo del lavoro sostenuto dall'impresa distaccante;
- **rilevanza ai fini Iva dell'operazione**, se l'importo del corrispettivo erogato dall'impresa distaccataria è differente (perché superiore o inferiore) al costo del lavoro sostenuto dall'impresa distaccante.
-
-

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