

FISCO NEWS OTTOBRE 2011 Roma il 10/11/2011

AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA

Cessioni di oro, regime IVA differenziato

Per la scelta del regime, è decisiva la natura del bene alienato e del soggetto acquirente

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, la disciplina delle operazioni riguardanti l'**oro** è diversa a seconda della tipologia di oro venduto, nonché delle parti interessate dalla fattispecie. In primo luogo, è necessario verificare se l'oggetto della cessione è qualificabile come "**oro da investimento**", ovvero rientra in una delle **specifiche categorie** individuate dall'art. 10, comma 11, del DPR n. 633/1972:

- lingotti o placchette di peso accettato dal mercato dell'oro, ma comunque superiore a un grammo, di purezza pari o superiore a 995 millesimi, rappresentato o meno da titoli;
- monete d'oro di purezza pari o superiore a 900 millesimi, coniate dopo il 1800, aventi o che hanno avuto corso legale nel Paese di origine, normalmente vendute a un prezzo che non supera dell'80% il valore sul mercato libero dell'oro in esse contenuto.

Nel caso in cui la cessione coinvolga uno dei **predetti beni**, è previsto – a norma della citata disposizione del Decreto IVA – un generale regime di **esenzione dall'imposta**, esteso anche alle connesse operazioni finanziarie. È, tuttavia, riconosciuta ai soggetti che producono, trasformano o commercializzano oro da investimento la facoltà di optare per l'applicazione del meccanismo del *reverse charge*, ovvero l'**inversione degli obblighi contabili**, con l'assolvimento dell'imposta da parte del cessionario soggetto passivo d'imposta residente nel territorio dello Stato (art. 17, comma 5, del DPR n. 633/1972). È, quindi, possibile derogare al naturale regime di esenzione, in favore di quello di **imponibilità**, con estensione dello stesso alle relative prestazioni di intermediazione.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la facoltà in parola può essere esercitata soltanto nel caso di cessioni di oro da investimento effettuate nei confronti di soggetti d'imposta che operano nell'**esercizio di un'impresa, arte o professione**, in quanto hanno la possibilità di recuperare il tributo attraverso la detrazione. Diversamente, qualora la controparte sia un **privato**, l'operazione è sempre esente da IVA, a nulla rilevando l'eventuale opzione di imponibilità esercitata dal cedente (circ. n. [207/2000](#)).

A questo proposito, si rammenta che l'art. 19, comma 3, lett. d), del DPR n. 633/1972 consente – in relazione all'effettuazione di cessioni esenti di oro da investimento – di detrarre l'IVA assolta a monte esclusivamente ai soggetti che producono oro da investimento, oppure trasformano oro in oro da investimento. I soggetti diversi da questi possono esercitare il **diritto alla detrazione** a norma del successivo comma 5-*bis*,

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

limitatamente agli acquisti – anche intracomunitari – e alle importazioni di oro diverso da quello da investimento, destinato ad essere trasformato in oro da investimento a cura o per conto degli stessi soggetti, ovvero di oro da investimento la cui cessione è avvenuta con addebito dell'imposta. La medesima detrazione è consentita anche con riferimento alle prestazioni di servizi consistenti in modifiche della forma, del peso o della purezza dell'oro.

Regime di imponibilità IVA per le cessioni di oro industriale

Nel caso di **cessioni dell'oro industriale**, ovvero diverso da quello da investimento, è stabilito un regime di imponibilità con obbligo di assolvimento dell'IVA da parte del cessionario, quale soggetto passivo dell'imposta residente nel territorio dello Stato (art. 17, comma 5, del DPR n. 633/1972). L'applicazione della disciplina è **circoscritta** – oltre alle operazioni imponibili di investimento in oro – alle cessioni di materiale d'oro, nonché a quelle di prodotti semilavorati di purezza non inferiore a 325 millesimi: sul punto, l'Agenzia delle Entrate ritiene che debba farsi riferimento alla funzione industriale dell'oro, ovvero di materia prima destinata alla lavorazione (ris. n. [168/2001](#)). È il caso, quindi, di tutte le forme di **oro grezzo** non ricadenti nella qualificazione di "investimento", destinate a una successiva lavorazione (lingotti, placche, verghe, bottoni, granuli, ecc.).

Conseguentemente, il cessionario soggetto passivo d'imposta, a seguito della ricezione della fattura emessa dal cedente, senza addebito dell'IVA, è tenuto ad assolvere i seguenti adempimenti:

- **integrare la fattura** con l'aliquota IVA e la relativa imposta;
- **annotarla** nel registro vendite entro il mese di ricevimento o anche successivamente, ma comunque entro 15 giorni dal ricevimento, nonché nel registro degli acquisti, al fine di poter esercitare il diritto alla detrazione.

Qualora l'operazione sia, invece, effettuata nei confronti di un **privato**, ovvero di coloro che non agiscono come soggetti passivi IVA (imprenditori, artisti o professionisti), la cessione di oro industriale è imponibile secondo le regole ordinarie e, quindi, con addebito in fattura dell'IVA da parte del cedente.

Dirpubblica: «A rischio 10 anni di accertamenti fiscali»

Nella conferenza stampa il sindacato ha rilanciato sulla nomina illegittima dei dirigenti dell'Agenzia, in attesa del Consiglio di Stato
Quello che riguarda **767** dei 1146 **dirigenti dell'Agenzia delle Entrate** non è il primo e, probabilmente, non sarà nemmeno l'ultimo caso di concorsi banditi senza rispettare le leggi

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

che ne regolano lo svolgimento o incarichi conferiti, al di là della normale procedura, anche a chi non aveva i titoli per poterli ricoprire. Il caso in questione, però, sul quale il TAR del Lazio si è espresso con due sentenze (la prima depositata il 1° agosto 2011, la seconda il 30 settembre scorso), potrebbe avere una **portata “devastante”**.

“Perché – ha spiegato l’avv. Carmine **Medici**, patrocinatore delle cause intentate dal sindacato Dirpubblica, nel corso di una conferenza stampa tenutasi – **essendo nulli** e, quindi, inefficaci, **gli incarichi dirigenziali conferiti** a funzionari che non erano in possesso della relativa qualifica, **risultano nulli anche gli avvisi di accertamento** che sono stati firmati dai predetti funzionari nell’esercizio delle funzioni dirigenziali loro assegnate. Non si tratta di una semplice illegittimità derivata, ma di una nullità in senso tecnico, come tale non suscettibile di convalida”.

“Il risultato – ha aggiunto Giancarlo **Barra**, Segretario Generale della Federazione funzionari professionisti e dirigenti della P.P.A.A. e delle Agenzie – è che, oggi, una volta accertato che il dirigente firmatario dell’atto rientri tra quelli «illegittimi», si potrebbe chiedere anche la **revocazione di sentenze** passate in giudicato, con la conseguenza che il Fisco potrebbe ritrovarsi a dover **restituire miliardi di euro** ai contribuenti, considerato che la prassi censurata dal TAR perdura praticamente dalla nascita delle Agenzie fiscali”.

Andiamo con ordine. Con diverse delibere del Comitato direttivo (l’ultima delle quali datata 22 dicembre 2009), l’Agenzia delle Entrate prorogava gli effetti di quanto disposto dall’art. 24 del proprio regolamento di amministrazione, che recita: “Per la copertura delle posizioni dirigenziali vacanti all’atto del proprio avvio, l’Agenzia può **stipulare contratti individuali** di lavoro a termine con i propri funzionari, con l’attribuzione dello **stesso trattamento economico dei dirigenti**”.

Si tratta dell’articolo che regola la copertura “provvisoria” di posizioni dirigenziali, ma “detti incarichi – sottolinea la Corte nella prima sentenza – conferiti senza l’espressa indicazione di un termine di durata, e **prorogati di anno in anno**, risultano espletati da funzionari non dirigenti, senza che l’Agenzia abbia contemporaneamente provveduto a bandire le procedure concorsuali per l’accesso alla qualifica dirigenziale”. In altre parole, **non è configurabile l’istituto della “reggenza”**, istituto di carattere eccezionale che risponde ad esigenze occasionali e transitorie, permette di operare in deroga alla legge vigente e di **conferire**, anche a chi è sprovvisto di relativa qualifica, **mansioni superiori**.

“Una deroga così ampia – continua la Corte – sul piano quantitativo e temporale al principio del reclutamento del personale dirigenziale mediante il sistema concorsuale è valsa ad introdurre e consolidare nel tempo una situazione complessiva di **grave violazione di principi fondamentali** di regolamentazione del rapporto di pubblico impiego e delle garanzie relative all’accesso alle qualifiche, alla selezione del personale e allo svolgimento del rapporto”.

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

Una conclusione che il TAR del Lazio ribadisce anche nella sentenza del 30 settembre, relativa ad un altro ricorso che Dirpubblica ha presentato contro il provvedimento del 29 ottobre 2010, con cui l'Agenzia delle Entrate bandiva una **selezione-concorso per il reclutamento di 175 dirigenti** di seconda fascia. "In pratica – ha aggiunto Barra – l'Agenzia ha inteso **sanare** la posizione di una serie di suoi funzionari che, da svariati anni, svolgono incarichi dirigenziali pur non rivestendo la corrispondente qualifica dirigenziale".

Anche in questo caso, la Corte ha dato ragione ai ricorrenti, annullando i provvedimenti impugnati. Di certo, come già annunciato dal Direttore **Befera** in una lettera privata inviata ai funzionari interessati, con la quale cercava di rassicurarli, invitandoli a mantenere il "**riserbo**" sulla questione, l'Agenzia farà ricorso al Consiglio di Stato. Intanto, però, in attesa della richiesta di sospensiva, anch'essa già annunciata nella suddetta missiva, le due sentenze del TAR sono immediatamente esecutive, quindi, ad oggi, l'Agenzia si ritrova con circa **800 dirigenti in meno**, con tutto ciò che ne consegue in termini di funzionalità degli uffici.

Un momento delicato, ma Barra ha fornito anche una eventuale soluzione: "Si potrebbero **scorrere le graduatorie** dei precedenti concorsi, bandirne subito di nuovi oppure utilizzare l'istituto della **vicedirigenza**. Insomma, le soluzioni ci sono, ma ciò che non possiamo accettare è un concorso sanatoria di atti illegittimi che ha rappresentato una vera **truffa per gli oltre 9mila candidati** che, acquistando libri e dispense, e frequentando onerosi corsi di preparazione, vi hanno preso parte senza alcuna possibilità di vincerlo".

ARTICOLI CORRELATI
DIRITTO FALLIMENTARE

Credito del professionista privilegiato se utile al risanamento dell'impresa

Secondo la Cassazione, è atto di ordinaria amministrazione e non richiede l'autorizzazione del giudice

È **atto di ordinaria amministrazione**, dunque non necessita dell'autorizzazione specifica del giudice, l'incarico professionale che risulta pertinente e idoneo alla conservazione e/o al risanamento dell'impresa. Ciò anche se la prestazione richiede un costo elevato. Lo ha chiarito dalla Corte di Cassazione nell'ordinanza n. [21925](#).

Nei fatti, una commercialista si opponeva al decreto di esecutività dello stato passivo del fallimento con il quale il giudice delegato **non aveva ammesso** il suo credito professionale insinuato in via privilegiata. Secondo il giudice, l'incarico sarebbe stato assegnato in pendenza di procedimento di concordato preventivo **senza autorizzazione**, in violazione dell'art. 167 del RD 267/42 (L. fall.).

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

Ai sensi del comma 2 di tale disposizione, i mutui, anche sotto forma cambiaria, le transazioni, i compromessi, le alienazioni di beni immobili, le concessioni di ipoteche o di pegno, le fideiussioni, le rinunzie alle liti, le ricognizioni di diritti di terzi, le cancellazioni di ipoteche, le restituzioni di pegni, le accettazioni di eredità e di donazioni e in genere gli **atti eccedenti** l'ordinaria amministrazione, compiuti senza l'autorizzazione scritta del giudice delegato, sono **inefficaci** rispetto ai creditori anteriori al concordato.

L'opposizione veniva rigettata con decreto del tribunale, avverso il quale la commercialista ricorreva per Cassazione.

Nelle motivazioni, la commercialista contestava il giudizio del tribunale, a parere del quale l'autorizzazione sarebbe stata necessaria in quanto l'attività professionale richiesta non era da considerarsi "**utile**" alla conservazione del patrimonio dell'imprenditore e, quindi, della garanzia dei creditori. Il suo conferimento, pertanto, costituiva atto eccedente l'ordinaria amministrazione.

La Corte di Cassazione, condividendo le argomentazioni della ricorrente, ha accolto il ricorso, cassato il decreto impugnato e rinviato la causa.

La Corte, innanzitutto, ha richiamato i principi già enunciati sul tema dalla giurisprudenza. In particolare, la Cassazione, nella pronuncia 8 novembre 2006 n. [23796](#), in un caso di incarico conferito a un avvocato dall'imprenditore in amministrazione controllata, ha precisato che per la qualificazione di tale atto come di **ordinaria amministrazione** va escluso il criterio del rapporto proporzionale tra **spese e condizioni** dell'impresa, rilevando, invece, quello della **pertinenza e idoneità dell'incarico** stesso – anche se di costo elevato – per conservare e/o risanare l'impresa.

È atto di ordinaria amministrazione quello funzionale al risanamento

Il criterio di proporzionalità, che pertanto non va ridotto al vaglio della crisi aziendale, deve invece riferirsi al merito della prestazione, in termini di **rapporto di adeguatezza funzionale** (o non eccedenza) della stessa alle necessità risanatorie dell'azienda. Il giudizio va formulato *ex ante*.

Va esclusa l'ammissione tra le passività concorsuali dell'incarico conferito per esigenze personali e dilatorie dell'impresa.

Alla luce di tali principi – ha precisato quindi la Cassazione – ha errato la Corte di merito a fondare il suo ragionamento sul costo elevato della parcella professionale gravante sulla procedura e che aveva determinato l'impossibilità di omologazione della proposta proprio a causa dell'imprevista posta passiva.

La Corte di merito, cioè, ha errato a puntare l'attenzione solo "sul rapporto tra l'imprevista materializzazione di costo erroneamente dato per certo e il patrimonio disponibile attribuendo al primo la causa del fallimento". La Corte avrebbe dovuto **valutare l'utilità** dell'intervento professionale ai fini della **riuscita del concordato**. Più precisamente, la Corte avrebbe dovuto valutare "se, prescindendo dal costo dell'opera professionale, questa

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 presentasse come certamente utile al fine della preservazione del patrimonio e della concreta possibilità dell'utile gestione del concordato”.

Non solo, ha errato la Corte a non ritenere **lecita la rinuncia** del professionista al pagamento della prestazione, subordinando il pagamento stesso all'omologazione del concordato. Infatti, i creditori possono disporre liberamente del loro credito, maturato sia anteriormente che successivamente all'apertura della procedura.

Sulle liti pendenti le linee guida dell'Agencia

L'Agencia delle Entrate illustra punto per punto la sanatoria dei processi, confermando varie volte precedenti circolari

È stata pubblicata sul **sito internet** dell'Agencia delle Entrate la circ. [24 ottobre 2011 n. 48](#) sulla **definizione** delle liti pendenti, introdotta dall'art. 39 comma 12 del DL 98/2011, articolo che richiama, per quanto da esso non disposto, il “vecchio” art. 16 della L. 289/2002.

Si rammenta che sono definibili le liti pendenti allo scorso 1° maggio 2011 sugli atti emessi dall'Agencia delle Entrate di valore non superiore a 20.000 euro.

Nella circolare vengono affrontate punto per punto le problematiche nonché gli aspetti applicativi del nuovo condono dei processi, confermando varie volte le prese di posizione assunte con le **precedenti circolari** del 2003, con particolare riferimento alla n. [12](#) e alla n. [17](#) di detto anno.

Innanzitutto, si rammenta che il momento iniziale di pendenza della causa coincide con la notifica del ricorso, e non con la costituzione in giudizio, per cui è sufficiente che al **1° maggio** il contribuente abbia **notificato** il ricorso: per contro, non sono definibili le liti ove, in detta data, fossero solo pendenti i termini per l'impugnazione, senza che questa sia stata proposta.

Poi, viene affermato che non possono ritenersi condonabili i processi ove il giudicato si sia formato nel periodo intercorrente tra il 1° maggio 2011 e il 5 luglio 2011 (data di entrata in vigore del DL 98/2011), in quanto sostenere la possibilità di sanatoria striderebbe con l'**intangibilità del giudicato**.

Confermate le principali questioni relative alla determinazione del valore della lite, utile, per il 2011, sia per vagliare l'accesso alla sanatoria (non si dimentichi la soglia dei 20.000 euro) sia per quantificare le somme da versare, sintetizzabili come segue:

- si deve sempre considerare la parte di atto ancora *sub iudice*, quindi non concorrono a formare il valore della lite le parti di atto annullate d'ufficio dall'Agencia delle Entrate, così

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

come i **giudicati interni** (in questo senso, "[Chiusura delle liti: attenzione al valore della causa](#)" del 3 ottobre 2011);

- se nell'atto sono contestati più tributi, il valore è dato dalla **somma** di questi, quindi il contribuente non può decidere, ad esempio, di chiudere il processo solo con riferimento all'IRAP o all'IVA proseguendo per il resto, sempre che, come detto, le diverse imposte siano state contestate con un unico atto;

- se il contribuente propone un ricorso contro **più provvedimenti** impositivi, oppure propone più ricorsi contro diversi atti che vengono successivamente riuniti dal giudice, le liti non perdono autonomia, e occorre sempre fare riferimento alle imposte contestate nel singolo atto.

Nel calcolo del valore della lite si computano le sanzioni non collegate al tributo, mentre non rilevano quelle collegate (nessun riferimento viene fatto al problema del cumulo giuridico e della continuazione, si veda "[Valore della lite complicato dal cumulo giuridico delle sanzioni](#)" del 3 ottobre 2011).

Ampia condonabilità per le cartelle di pagamento

Per gli accertamenti sulle perdite d'impresa, rimane ferma la possibilità di **affrancare le perdite** stesse, in modo da "tenerle buone" per i successivi periodi d'imposta.

In merito alle liti condonabili, si conferma che occorre prescindere dal *nomen iuris* e dare rilievo al contenuto del provvedimento: così, rientrano nella definizione le cause scaturenti da cartelle di pagamento diverse da **omessi versamenti** (si veda "[Chiusura liti pendenti aperta anche alle cartelle](#)" del 7 ottobre 2011), e lo stesso vale per gli avvisi di liquidazione.

Niente condono per le cartelle da 36-*bis* ove i contribuenti, ai fini IRAP, abbiano dichiarato l'imposta ma omesso i versamenti: evidentemente, l'Agenzia delle Entrate si è "dimenticata" del fatto che tale condotta è stata imposta dal sistema telematico che, magari a causa di un errore di **programmazione** del *software*, obbligava i contribuenti a dichiarare anche se non fosse sussistente l'autonoma organizzazione, ma sul punto ritorneremo.

Ferma restando l'impossibilità di definizione per gli atti di semplice liquidazione dell'imposta, sono definibili anche i processi sul canone RAI, mentre non lo sono (né concorrono a formare il valore della causa) le liti su **contributi previdenziali**, di competenza di altri enti e rientranti nella giurisdizione ordinaria.

Per le società di persone, come evidenziato, pur non condividendo l'assunto, in un recente intervento ("[La definizione delle liti «travolge» il litisconsorzio per le società di persone](#)" del 24 ottobre 2011), si accoglie l'orientamento della Cassazione, per cui la definizione non deve coinvolgere tutti i soci, né sarà possibile la definizione ad opera della sola **società**, trattandosi di avviso "senza imposta".

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

Elenco «clienti e fornitori», per i contratti collegati conta il valore complessivo

L'Agenzia ha chiarito che, in caso di pagamento frazionato, l'obbligo sorge anche se il corrispettivo del singolo contratto è inferiore a 3.000 euro

L'Agenzia delle Entrate, dopo averne dato notizia con un [comunicato stampa](#), proposti da operatori professionali e associazioni di categoria, riguardanti l'obbligo di comunicazione telematica delle operazioni rilevanti ai fini IVA di importo non inferiore a 3.000 euro. In merito ai **contratti collegati**, è stato chiarito che:

- in conformità alla circ. n. [24/2011](#), in caso di **pagamento frazionato** del corrispettivo relativo a più contratti tra loro collegati, la soglia va verificata rispetto al **valore complessivo** dei contratti. L'obbligo comunicativo sorge, quindi, anche se il corrispettivo relativo al singolo contratto è **inferiore** a 3.000 euro, nel qual caso la modalità di pagamento da indicare è quella corrispondente all'importo frazionato;
- nel **rapporto tra consorzio e imprese consorziate**, le operazioni rese e ricevute, anche se inferiori alla soglia, vanno comunicate se il **singolo contratto** stipulato con il consorziato sia di valore almeno pari a 3.000 euro; ai fini della verifica della soglia, è **irrilevante** il valore dell'eventuale contratto originariamente stipulato dal consorzio con il committente.

In linea di principio, per i contratti di appalto, fornitura, somministrazione, noleggio, locazione e altri contratti da cui derivano **corrispettivi periodici**, occorre compilare un'**unica riga** del tracciato record, indicando l'importo complessivo delle operazioni rese o ricevute se i relativi corrispettivi dovuti in un anno solare sono complessivamente di importo almeno pari a 3.000 euro. Sul punto, è stato tuttavia precisato che ogni operazione **documentalmente distinta** può essere riportata in un autonomo record di dettaglio.

Le fatture **ricevute** dai **contribuenti minimi**, benché non riportanti l'addebito dell'imposta, documentano operazioni rilevanti ai fini IVA. Di conseguenza, le stesse, se di importo almeno pari alla soglia, devono essere comunicate **indipendentemente** dalla sussistenza di un analogo obbligo in capo al contribuente minimo. Per le cessioni di beni scortate da documento di trasporto, il superamento della soglia deve essere verificato con riguardo all'importo della **fattura differita**, che può rivestire anche **carattere riepilogativo** rispetto alle cessioni effettuate nello stesso mese nei confronti del medesimo cessionario. Per le **cessioni gratuite** di beni rientranti nell'attività propria dell'impresa, per le quali il cedente abbia emesso **autofattura**, eventualmente riepilogativa di tutti gli omaggi effettuati nello stesso mese anche a favore di soggetti diversi, nel campo codice fiscale della controparte occorre indicare la **partita IVA del cedente**.

In caso di **fattura cointestata**, l'operazione va comunicata per **ciascun cointestatario**, in distinti record di dettaglio, fermo restando che la verifica del superamento della soglia va

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

effettuata con riferimento all'importo totale della fattura; se la quota-parte dell'importo relativo a ciascun cointestatario è inferiore al limite di 3.000,00 euro, la **modalità di pagamento** da indicare nella comunicazione è quella di "**importo frazionato**". Le fatture riportanti uno **sconto condizionato** vanno comunicate, se superiori alla soglia, per l'importo corrispondente alla somma incassata e, quindi, **al netto** della riduzione operata. Nell'ipotesi in cui, in un'**unica fattura**, siano rappresentate **operazioni di natura diversa** di importo complessivo almeno pari alla soglia, occorre comunicare il valore totale e, nella casella denominata "tipologia della operazione", va indicata l'**operazione prevalente** (cessione di beni o prestazione di servizi).

Riguardo alle **note di variazione**, è stato precisato che:

- i record di dettaglio n. 4 e 5, riferiti alle note relative alle operazioni con soggetti non residenti, riguardano le cessioni e le prestazioni **già comunicate e non già effettuate nello stesso anno** in cui viene emesso o ricevuto il documento rettificativo. Di conseguenza, in linea con la circolare n. 24/2011, l'operazione va comunicata **al netto** dell'importo rettificato, purché di importo almeno pari alla soglia;
- spetta al contribuente **decidere** se comunicare o meno le operazioni al netto delle note di variazioni emesse o ricevute dal 1° gennaio al 30 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento della comunicazione;
- le note di variazione registrate in un **anno successivo** a quello della fattura originaria non devono riportare l'importo del documento precedentemente non comunicato in quanto **inferiore** alla soglia.

In caso di emissione di **ricevuta o scontrino fiscale** nei confronti di un soggetto passivo, occorre effettuare lo scorporo dell'IVA ai fini della separata indicazione dell'imponibile e dell'imposta, così come richiesto dal record di dettaglio n. 6, in cui è prevista l'indicazione dell'importo dell'operazione al netto dell'IVA. Infine, è stato chiarito che, a differenza di importazioni ed esportazioni, non rientranti nell'obbligo comunicativo, i servizi correlati a tali operazioni (es. **servizi di spedizione e di trasporto**), non imponibili IVA ai sensi dell'art. 9 del DPR n. 633/1972, vanno comunicati salvo che siano esclusi da IVA *ex art.* 15 del DPR n. 633/1972, come nel caso dei **diritti doganali**.

I soci di srl possono revocare gli amministratori

Inoltre, l'assemblea è regolare se l'avviso, spedito almeno 8 giorni prima, viene ricevuto 5 giorni prima

Il Tribunale di Napoli, nell'ordinanza del 14 settembre 2011, fornisce chiarimenti in relazione a diversi aspetti della disciplina della srl. La vicenda vede i due soci di una srl – le cui quote, oggetto di pignoramento nell'ambito di una procedura esecutiva, erano state

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

affidate a un custode – chiedere la nullità e/o l'annullamento della deliberazione assembleare con la quale il custode aveva provveduto alla **sostituzione del precedente amministratore/socio** nominato a tempo indeterminato. Tale operazione non sarebbe consentita dall'art. 2476 c.c. e sarebbe avvenuta con un'assemblea non regolarmente convocata (l'avviso era pervenuto ai soci solo 5 giorni prima) e senza dar conto della preventiva accettazione da parte del nuovo amministratore. Si richiedeva, in via cautelare, la **sospensione della deliberazione**. Il custode eccepiva il difetto di legittimazione ad agire dei soci in presenza della peculiare situazione riguardante le loro quote.

In ordine a quest'ultimo punto, il giudice designato, dopo aver ricordato come l'art. 2352 ultimo comma c.c. attribuisca sia al socio che al creditore pignoratorio i **diritti amministrativi diversi** da quelli ivi previsti, sottolinea come, per quanto la dottrina non sia univoca sull'applicabilità della disposizione in questione al diritto di impugnare le **delibere assembleari "annullabili"**, non sembri al contempo dubitare che essa competa ad entrambe le parti in caso di **azione di "nullità"**. Sussiste, quindi, la legittimazione dei ricorrenti, dal momento che essi avevano alternativamente chiesto l'annullamento e/o la nullità della delibera.

Quanto invece alla sussistenza del *fumus boni iuris*, ai fini della sospensione della delibera, si evidenzia come l'art. 2476 comma 3 c.c., nel riconoscere a ciascun socio il diritto di chiedere che sia adottato, in caso di gravi irregolarità, il provvedimento cautelare di revoca degli amministratori, contrariamente a quanto sostenuto in passato dal medesimo Tribunale (cfr. Trib. Napoli 20 ottobre 2005), **non possa ritenersi sostitutivo** della potestà di revoca della collettività dei soci (nonostante l'assenza di una disposizione analoga all'art. 2383 comma 3 c.c. in materia di spa). Il sistema societario, infatti, conosce almeno altre due ipotesi in cui coesistono revoca giudiziale e revoca assembleare: nelle società di persone la revoca giudiziale ex art. 2259 comma 3 c.c. coesiste con la facoltà di revoca da parte della collettività dei soci ai sensi dell'art. 2259 commi 1 e 2 c.c.; la revocabilità giudiziale dei liquidatori di società di capitali coesiste, ex art. 2487 comma 4 c.c., con la revocabilità da parte dell'assemblea. E, quindi, gli amministratori nominati con decisione dei soci possono dagli stessi essere revocati con le medesime modalità e maggioranze; ciò non tanto in forza del principio di libera revocabilità contenuto nell'art. 2383 comma 3 c.c., ma, soprattutto, **in applicazione delle norme sul mandato**, a cui il rapporto di amministrazione può, per certi versi, essere ricondotto (cfr. in particolare l'art. 1725 comma 2 c.c., che, per la revoca del mandato a tempo indeterminato, obbliga il mandante al risarcimento dei danni solo in assenza di congruo preavviso, salvo che ricorra una giusta causa).

In ordine all'irregolare convocazione dell'assemblea, il cui avviso (inviato tramite raccomandata) era pervenuto al socio/amministratore 5 giorni prima dell'adunanza, il giudice napoletano evidenzia come l'art. 2479-bis comma 1 c.c. disponga che la raccomandata debba essere **"spedita"** almeno otto giorni prima dell'adunanza e non anche che essa debba essere **"ricevuta"** otto giorni prima. Considerando che il tempo

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

normalmente occorrente per il recapito di una raccomandata non dovrebbe superare i due/tre giorni, è reputato ampiamente sufficiente il **termine minimo di ricevimento di cinque giorni** (8-3=5) prima della riunione per consentire al socio la materiale partecipazione e una diligente attività di documentazione e preparazione per la partecipazione al dibattito (*cfr.* Trib. Mantova 14 febbraio 2005).

Relativamente all'ultimo rilievo (mancata indicazione della preventiva accettazione da parte del nuovo amministratore), si sottolinea come, essendo l'atto unilaterale di nomina in potere esclusivo dell'assemblea, per la valida instaurazione del rapporto organico di amministrazione tra società e amministratore neo-nominato non sia sufficiente la sola deliberazione di nomina, ma occorra **anche la relativa accettazione**, quale ulteriore atto unilaterale.

L'accettazione è, dunque, un **atto negoziale non formale** che perfeziona l'efficacia della nomina permettendole di divenire operativa (*cfr.* Cass. n. [6928/2001](#)). È indubbio inoltre che, mentre la delibera di nomina, in quanto espressione della volontà assembleare, è sicuramente **atto della società**, non altrettanto può dirsi per la dichiarazione di accettazione, resa da chi non è amministratore, che, per tal via, rassicura i terzi circa il fatto che la volontà sociale di nominarlo si è incontrata con quella propria di accettare. Ne consegue che la dichiarazione di accettazione resta valida **indipendentemente da una preventiva esplicitazione** in sede assembleare da parte del nominato (pure ammessa in dottrina).

Responsabilità dei soci

Responsabilità soci amministratori di S.r.l.

L'art. 2476 del codice civile disciplina la responsabilità degli amministratori e al comma 7 estende tale responsabilità anche ai soci. Nel caso in cui un socio riveste anche la carica di amministratore, quale responsabilità è possibile attivare? Quella dell'amministratore, quella del socio o entrambe?

L'art. 2476, comma 7, c.c. stabilisce che sono "solidalmente responsabili con gli amministratori i soci che hanno intenzionalmente deciso o autorizzato il compimento di atti dannosi per la società, i soci o i terzi". Tale responsabilità è applicabile nei casi di effettiva ingerenza nella gestione sociale da parte del socio. In ogni caso, la responsabilità del socio resta circoscritta al pregiudizio derivante da operazioni realizzate con la partecipazione degli amministratori. A tal proposito è opportuno ricordare che la partecipazione degli amministratori può consistere nell'assunzione di una determinata decisione successivamente approvata dai soci, ovvero nell'esecuzione di una decisione assunta dai soci stessi, autonomamente o in accordo con gli stessi amministratori.

La responsabilità del socio ha natura accessoria rispetto a quella degli amministratori. Di conseguenza, questa non è configurabile in assenza di una responsabilità anche degli amministratori. Infine, affinché si possa configurare una responsabilità del socio è necessario che il socio ingeritosi nella gestione non sia anche un amministratore della società: in tal caso, infatti, l'amministratore risponderebbe dei danni cagionati dalla propria condotta ai sensi dell'art. 2476, comma 1 (responsabilità verso la società) e comma 6 c.c. (responsabilità verso il singolo socio o un terzo), in forza della titolarità del potere/dovere di amministrazione.

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

Fatte queste premesse, nei confronti del socio di una S.r.l. che rivesta anche la carica amministratore potrà essere attribuita solo la responsabilità derivanti da tale carica.

Difficile bilanciare efficienza fiscale e tutela della privacy

Indagini bancarie, piu' ampie le garanzie per i contribuenti

Alcune recenti sentenze della Suprema Corte hanno consolidato l'indirizzo, finora venato da qualche incertezza, per cui gli accertamenti bancari possono riguardare tutti i soggetti passivi d'imposta.

Le due Manovre estive hanno interessato, in funzione antielusiva, anche un settore delicato come quello delle **indagini bancarie**:

- da una parte estendendo il novero dei soggetti (che include ora le imprese e società di assicurazione, limitatamente all'attività finanziaria) ai quali rivolgere le richieste di dati e notizie anche con riguardo alle operazioni costituite da garanzie, servizi e rapporti di natura finanziaria,

- dall'altro concedendo all'Agenzia delle Entrate la potestà di procedere all'elaborazione di specifiche liste selettive di contribuenti da sottoporre a controllo, sulla base di informazioni relative a rapporti ed operazioni bancarie.

Risulta invece disatteso l'auspicato intervento che avrebbe dovuto eliminare la qualificazione presuntiva di maggiori ricavi e compensi dei prelevamenti eseguiti sui conti bancari, indubbio segnale di civiltà fiscale.

Se si aggiunge che **recenti sentenze della Suprema Corte hanno consolidato l'indirizzo**, finora venato da qualche incertezza, per cui gli **accertamenti bancari** possono riguardare **tutti i soggetti passivi d'imposta**, si può ricavare un quadro d'insieme da cui si desume un rafforzamento forte, forse eccessivo, del potere istruttorio del Fisco. Al quale, però, non sembra corrispondere una garanzia più attenta alla tutela dei diritti dei contribuenti sia nella fase procedimentale che in quella processuale, così che la maggiore efficienza fiscale è stata realizzata a scapito quanto meno dei diritti dei contribuenti alla privacy.

Possiamo però cogliere l'occasione per cercare di dare un pur sommario giudizio su queste innovazioni e di inquadrarne le tematiche in un contesto sistematico e di coerenza giuridica.

Il primo riferimento va alla sentenza n. 19678, depositata il 27 settembre 2011, con cui la sezione tributaria della Cassazione ha affrontato la problematica relativa all'utilizzo delle presunzioni contenute nell'art.32, commi 1 e 2, D.P.R. n. 600/1973, nei confronti della generalità dei contribuenti. Essa ha rigettato la prospettata tesi che considera inapplicabile la presunzione, ritenuta di tipo legale, al di fuori delle fattispecie riconducibili alla produzione di redditi d'impresa e di esercizio di arti e professioni. Ha invece affermato la portata generale degli articoli 32 e 38 del decreto stesso, che "pertanto riguardano la rettifica delle dichiarazioni dei redditi di qualsiasi contribuente, quale che sia la natura dell'attività dagli stessi svolta e dalla quale quei redditi provengano, la qual cosa in particolare è da ritenersi per quanto relativo all'applicabilità della presunzione di cui all'art. 32, comma 1, n.2".

Nessuna limitazione della presunzione può ricavarsi, secondo la Corte, dal riferimento della norma ai "ricavi" e alle scritture contabili. La terminologia usata nell'art. 32 non è quindi sufficiente a sostenere

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

limitazioni di sorta con riguardo ai “versamenti” sui conti bancari, ove essi, ai fini dell’operare della presunzione, non abbiano la giustificazione prevista dalla legge, “dovendosi ritenere tale attività accertativa pienamente consentita dalla norma in esame e assolutamente ragionevole”.

La sentenza contiene anche un’apertura di segno diverso, laddove ritiene che l’ufficio veda limitata la sua possibilità di desumere reddito dai “prelevamenti” in via generale per tutti i contribuenti, potendo viceversa una simile presunzione trovare giustificazione solo per imprenditori e lavoratori autonomi. E’ quindi precluso al Fisco, in tali fattispecie, di presumere il reddito dai “prelevamenti”, non potendo per qualsiasi contribuente desumersi il reddito da una spesa.

E tuttavia, se la presunzione legale in esame è idonea per recuperare materia imponibile sotto il profilo del *quantum debeatur*, ponendo a base dell’accertamento i flussi finanziari riconducibili al contribuente, non altrettanto può dirsi per l’an, costituito dalla qualificazione del reddito che “deve trovare la sua giustificazione [...] in altre norme”, segnatamente gli articoli 38, 39, 40 e 41 del D.P.R. n. 600/1973, richiamati dall’art. 32 cit.

Non basta, quindi, la disponibilità di un conto bancario per legittimare a carico del suo intestatario l’accertamento se non sia giustificato sulla base delle altre norme dell’ordinamento sopra indicate.

Questa impostazione richiede perciò che prioritariamente debba essere individuata la norma in base alla quale l’Amministrazione può legittimare il suo accertamento, ad esempio, l’art. 38, D.P.R. n. 600/1973 per un **abnorme scostamento** tra gli elementi di capacità contributiva ed il reddito dichiarato, e solo dopo può essere utilizzata l’acquisizione dei conti bancari per presumere l’entità del reddito con **facilitazione probatoria** costituita dall’inversione dell’onere della prova a carico del contribuente.

In questi ultimi giorni la Suprema Corte (sentenza n. 21132 del 13 ottobre 2011 - cfr. “”, il Quotidiano IPSOA del 28 ottobre 2011) ha affinato questo ragionamento, decidendo in materia di IVA, ed ha affermato che la presunzione dell’art. 51, D.P.R. n. 633/1972 ha “un contenuto complesso, consentendo di riferire i movimenti bancari all’attività svolta in regime IVA”. Essa presuppone che l’utilizzo dei dati bancari non è subordinato alla prova che il contribuente eserciti un’attività d’impresa o di lavoro autonomo ed anzi, se i dati non vengono contestati, ne è possibile l’utilizzo sia per dimostrare l’esistenza di un’eventuale attività occulta, rilevante ai fini IVA o no, sia per quantificare il reddito ricavato da tale attività.

A distanza di appena due settimane la Corte ha perciò **ancor più stretto le maglie**, legittimando gli **accertamenti bancari nei confronti di qualsiasi contribuente**, sia quale strumento di acquisizione di elementi da porre a base della quantificazione della base imponibile IVA o delle imposte sui redditi sia quale supporto di prova di una eventuale attività occulta, di qualsiasi genere, compreso un **doppio lavoro dipendente** o il **lavoro in nero**.

E’ allora evidente che nel **bilanciamento tra l’efficienza fiscale** e, quindi, l’interesse dell’erario al recupero dell’evasione, connesso anche alle esigenze di finanza pubblica, e la **tutela della privacy**, è stato nettamente privilegiato il primo e ritenuto subordinato il secondo.

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

INPS: dal 1° novembre richieste per gli incentivi per assumere solo on line

Lo ha reso noto la circ. 140 dell'Istituto, riguardo le domande di incentivi per assumere disoccupati da almeno 24 mesi o iscritti nelle liste di mobilità **Dal 1° novembre**, le **richieste** per gli **incentivi** per l'**assunzione** dei lavoratori **disoccupati** da almeno 24 mesi o iscritti nelle **liste di mobilità** dovranno essere inviate all'INPS esclusivamente per via **telematica**. Lo ha reso noto l'Istituto con la circolare n. 140 DEL 28 ottobre 2011.

Le modalità di richiesta e autorizzazione di tali incentivi rientrano nell'ambito del passaggio al **canale telematico esclusivo** per l'invio di istanze e richieste di servizio, sulla base del processo di telematizzazione introdotto dall'art. 38, comma 5 del DL n. 78/2010 (conv. L. 122/2010). A tal proposito, l'INPS ricorda che la circolare n. [110/2011](#) ha dato attuazione a due Determinazioni presidenziali: la n. 75/2010, relativa a estensione e potenziamento dei servizi telematici offerti, e la n. 277/2011, sulle decorrenze per la presentazione telematica in via esclusiva di istanze e servizi.

La circ. 140 applica il principio della "via telematica" anche alle richieste per il godimento dei suddetti incentivi, precisando che le domande presentate saranno sottoposte a **controllo automatizzato** da parte dell'INPS e definite entro il giorno dopo; allo stesso tempo, verrà aggiornata la posizione anagrafico-contributiva del datore di lavoro e, successivamente, gli operatori di sede verificheranno in modo puntuale la veridicità delle dichiarazioni rese. In caso di esito negativo dei controlli, le denunce contributive saranno **rettificate**, con **addebito** al datore delle differenze contributive e relative sanzioni.

Nel dettaglio, la nuova modalità sarà operativa in relazione alle:

- assunzioni a tempo **indeterminato** di lavoratori **disoccupati** o in **cassa integrazione straordinaria** da almeno 24 mesi (art. 8, comma 9 della L. n. 407/90), con attribuzione automatica del codice autorizzazione 5N sulla posizione contributiva del datore di lavoro;
- assunzioni a tempo **indeterminato, determinato** – comprese le proroghe – e **trasformazioni** a tempo indeterminato, di lavoratori iscritti nelle liste di mobilità (artt. 8, commi 2 e 4, e 25, comma 9 della L. n. 223/1991). Il servizio telematico messo a disposizione dall'INPS riguarda sia la riduzione contributiva (Codice autorizzazione 5Q) sia – ove ne ricorrono i presupposti di legge – il contributo mensile previsto dall'art. 8, comma 4 della citata legge (C.A. 5T); l'Istituto aggiunge, però, che le funzionalità di attribuzione dell'autorizzazione alla fruizione e di comunicazione del piano di fruizione relativo al beneficio di cui all'art. 8, comma 4, della legge (contributo di importo pari al 50% dell'indennità di mobilità residua del dipendente assunto) saranno rilasciate successivamente.

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'INPS precisa poi che, in un secondo momento, la nuova modalità verrà **estesa a tutte** le richieste di agevolazione che non richiedano la compilazione di graduatorie o la verifica di fondi stanziati all'occorrenza.

Passando alla descrizione del **nuovo procedimento**, la circ. n. 140 spiega che il datore di lavoro acquisisce il **certificato** attestante la disoccupazione o l'iscrizione nelle liste di mobilità del lavoratore; in alternativa sottopone alla firma del lavoratore il modulo di **autocertificazione**, disponibile presso la sezione modulistica del sito internet dell'INPS (moduli Autocert. SC67-407/90 o SC66-223/91). Entro i termini stabiliti dalla legge, poi, deve inviare la comunicazione telematica di assunzione, proroga o trasformazione, prevista dal decreto del Ministero del Lavoro del 30 ottobre 2007 (**UNILAV**).

Prima dell'invio della denuncia contributiva (**UNIEMENS**) relativa al lavoratore, il datore deve quindi trasmettere la **dichiarazione di responsabilità**, accessibile all'interno del Cassetto previdenziale Aziende, denominata "**Invio istanze on-line**", allegandovi copia in formato elettronico del **certificato** attestante la disoccupazione o l'iscrizione nelle liste di mobilità del lavoratore o, in alternativa, del modulo di **autocertificazione** (disponibile presso la sezione modulistica del sito dell'INPS – moduli Autocert. SC67-407/90 o SC66-223/91) firmato dal lavoratore e accompagnato dalla copia di un documento d'identità del lavoratore stesso. Non va allegato nulla se l'assunzione riguarda un lavoratore in CIGS da oltre 24 mesi.

La circ. n. 140 ricorda, inoltre, che possono avvalersi della nuova funzionalità del Cassetto previdenziale Aziende i **datori** e gli **intermediari delegati** a svolgere in nome e per conto degli stessi gli adempimenti nei confronti dell'Istituto, secondo le modalità previste dalla circ. n. [28/2011](#). Gli uffici della Linea di servizio "servizi al soggetto contribuente" svolgeranno comunque i compiti di **consulenza e assistenza**, giuridica e tecnica.

Infine, alla circolare sono allegate le **guide alla compilazione** dei **modelli** di dichiarazione di responsabilità per gli incentivi previsti dalla L. n. 407/1990 (modulo 407-90) e dalla L. n. 223/1990 (modulo 223-91). Le guide sono disponibili anche all'interno del Cassetto previdenziale, in corrispondenza dei singoli moduli.

ARTICOLI CORRELATI

REDAZIONE - [INPS: istanze e richieste](#)

Liti pendenti, la società di persone non può definire il maggior reddito accertato

La circ. 48 dell'Agenzia ha chiarito che la controversia è definibile solo quando contiene l'ammontare dei tributi dovuti

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 **definizione unitaria** di una lite pendente, ai sensi dell'art. 39 del DL n. 98/2011, **non** è esperibile qualora il soggetto coinvolto rientri tra quelli elencati all'art. 5 del TUIR: **società di persone** (semplici, snc e sas) e soggetti ad esse equiparati, quali associazioni di persone costituite per l'esercizio di arti e professioni, produttive di reddito di lavoro autonomo da imputare pro quota a ciascun associato.

A riguardo, si è espressa l'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. [48/2011](#), secondo cui non è definibile, nel proprio complesso, una controversia in atto con una società di persone, qualora l'accertamento impugnato contenga **esclusivamente** la rettifica in aumento del reddito imputabile **per trasparenza** ai soci. Infatti, per effetto del richiamo all'art. 16, comma 3, lett. a) e c) della L. n. 289/2002, la controversia è **definibile** solo quando contiene l'ammontare dei **tributi dovuti**, sulla base dei quali determinare le somme richieste per la definizione (circolare n. [22/2003](#), paragrafo 12.10).

In particolare, il paragrafo 3 della circolare n. 48/2011 ha precisato che la somma da versare per il perfezionamento della definizione della lite pendente deve essere relativa al valore della lite stessa, il quale è dato:

- dall'**ammontare dell'imposta** o maggior imposta accertata, oggetto di contestazione in primo grado, **al netto** di interessi, sanzioni e altri accessori collegati al tributo, benché irrogati con un provvedimento a parte;
- dall'importo della **sanzione**, nell'ipotesi di controversie che hanno ad oggetto esclusivamente l'atto di irrogazione della sanzione, collegata ad un tributo accertato ma non contestato;
- dall'importo della **sanzione, non collegata ad alcun tributo**, per una lite pendente riguardante il solo provvedimento sanzionatorio.

Pertanto, un atto di accertamento relativo ad una società o associazione, il cui reddito è imputato *pro quota* ai soci, potrebbe riguardare non solo la contestazione di tributi di pertinenza dell'impresa, come l'IRAP, ma altresì ravvisare un **maggior reddito trasferibile pro quota** ai singoli soci: nell'atto amministrativo non è individuabile, in questo caso, alcun valore che rappresenti l'imposta da versare o che quantifichi le eventuali sanzioni dovute dagli stessi.

Si consideri l'**ipotesi** di Alfa snc, alla quale venga accertata – nel medesimo atto – non soltanto il tributo regionale, ma anche maggiori ricavi, rilevanti ai fini IRPEF, da imputare ai soci per trasparenza: la definizione della lite da parte della società avrà effetto **limitatamente** alla quota parte riferibile all'IRAP, mentre nessun effetto si verificherà in relazione ai redditi da partecipazione contenuti nel medesimo atto di accertamento.

I soci interessati devono singolarmente contestare il guadagno addebitato

In altre parole, i soci interessati dovranno **singolarmente contestare** il guadagno addebitato e, quindi, **autonomamente**, procedere all'eventuale definizione della relativa lite pendente,

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

mentre il giudizio relativo all'imposta IRAP rimane di competenza esclusiva della partecipata.

L'Amministrazione finanziaria aveva precedentemente osservato che "le liti in materia di imposte sui redditi riguardanti i soci sono autonomamente definibili rispetto a quelle instaurate dalle società di persone per le imposte dovute dalla stessa" (circolare n. [12/2003](#), paragrafo 11.5). Sul punto, si rammenta che l'orientamento in parola è stato, inoltre, recentemente confermato dalla Cassazione, con l'ordinanza n. [16982/2011](#): in tale sede, è stato stabilito che la definizione agevolata della lite da parte del socio – per il reddito accertato nei suoi confronti – ha carattere **strettamente personale**, poiché costituisce titolo per l'accertamento nei suoi confronti. In particolare, la Suprema Corte ha sottolineato che "nel giudizio di impugnazione promosso dal socio avverso l'avviso di rettifica del reddito da partecipazione **non** è configurabile un **litisconsorzio necessario** con la società e gli altri soci (...) perché l'esigenza di unitarietà dell'accertamento viene meno con l'intervenuta definizione da parte della società (...)".

Occorre peraltro rilevare che la tesi appena riportata rappresenta un'**inversione di tendenza** rispetto al precedente orientamento dei giudici supremi (Cass. n. [14815/2008](#)), i quali sostenevano che tra i soci e la società di persone sussistesse il vincolo del litisconsorzio necessario (si veda "[La definizione delle liti «travolge» il litisconsorzio per le società di persone](#)" del 24 ottobre 2011). Le singole liti poste in essere dal socio sono **distinte ed autonome** non solo dal punto di vista sostanziale, ma anche da quello **processuale**: infatti, oltre a costituire autonomi ricorsi rispetto alla controversia portata avanti dalla società per le imposte accertate in capo alla stessa, non subiscono neppure gli effetti delle vicende processuali relative agli altri soci.

Per il nuovo termine «lungo» di 6 mesi conta la notifica del ricorso

Occorre verificare se il ricorso introduttivo è stato notificato sino al 4 luglio 2009, non rileva il suo deposito

La L. 69/2009, modificando l'art. 327 del codice di procedura civile, applicabile anche nel contenzioso tributario, ha ridotto il termine "lungo" per impugnare le sentenze **da un anno a sei mesi**.

I termini per impugnare le pronunce delle Commissioni tributarie sono di due tipi:

- c'è il termine "breve", che coincide con il decorso di **sessanta giorni** dalla notifica della sentenza ad opera della controparte,
- e il termine "lungo", che, dopo la L. 69/2009, coincide con il decorso di sei mesi dalla data di pubblicazione della sentenza, non avendo quindi rilievo la data di comunicazione del dispositivo.

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

Ora, l'art. 58 della L. 69/2009 ha stabilito che le modifiche apportate dalla riforma "si applicano ai **giudizi instaurati** dopo la data della sua entrata in vigore" (dal 4 luglio 2009). Secondo l'interpretazione dominante, la locuzione "giudizi instaurati" deve essere intesa come giudizi di primo grado, quindi, per gli **appelli e le impugnazioni successive** relative a cause i cui giudizi sono stati instaurati in primo grado prima del 4 luglio 2009 o al massimo in tale data, opera ancora il vecchio termine annuale.

Nel contenzioso tributario si è posto il problema di individuare il **momento** in cui il giudizio si intende instaurato, visto che, in tale modello rituale, il ricorso viene prima notificato e poi depositato in Commissione.

La Commissione tributaria provinciale di Torino, sentenza del 30 giugno 2011 n. [130](#), [sezione XI](#), ha risolto la questione, tra l'altro in maniera conforme a quanto prospettato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare 31 marzo 2010 n. [17](#) § 7.

Nella specie, si controverteva sul diritto di agire in **ottemperanza**, posto che l'art. 70 del DLgs. 546/92 richiede, per tale fase, la previa formazione del giudicato.

I giudici, richiamando l'art. 20 del decreto 546 del 1992, affermano che il processo tributario è introdotto con la **notifica** del ricorso, quindi non hanno rilievo i successivi momenti processuali come la **costituzione** in giudizio.

Attenzione al decorso del termine "lungo"

È infatti con la notifica del ricorso che si realizza la "**vocatio in jus**" **del convenuto** (ente impositore), e non può essere accettata la tesi secondo cui, sino a quando non vi sia costituzione in giudizio, il rapporto processuale non può ritenersi instaurato, posto che altresì nel rito civile la litispendenza coincide con il momento di notifica dell'atto di citazione.

Invero, si potrebbe giungere ad una diversa conclusione per le ipotesi di processi ove prima si deposita il ricorso presso la cancelleria del giudice, e poi questo viene **comunicato** alla controparte (in questi casi, "la costituzione in giudizio precede la chiamata in giudizio del convenuto, e non già, la segue, come avviene nel giudizio ordinario e in quello tributario"). A sostegno di ciò, i giudici affermano che "è sempre il primo atto compiuto dall'attore/ricorrente a determinare la pendenza del giudizio".

Il principio affermato dai giudici è pertanto chiaro: il contenzioso tributario è instaurato con la notifica del ricorso e non con il suo deposito. E allora:

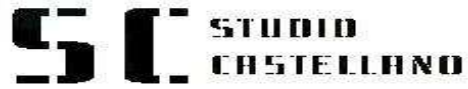
- per i ricorsi introduttivi notificati sino al **4 luglio 2009**, il giudicato si forma decorso **un anno** dal deposito della sentenza senza che la parte abbia notificato l'appello o il ricorso per Cassazione;
- per i ricorsi introduttivi notificati **successivamente** al 4 luglio 2009, il giudicato si forma con il decorso di **sei mesi** dal deposito della sentenza senza che la parte abbia notificato l'appello o il ricorso per Cassazione.

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



Professionisti d'Impresa
Studio di Consulenza Societaria e 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