

FISCO NEWS SETTEMBRE 2015 Roma il 20/10/2015

AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA**IPOTECA ESATTORIALE E MISURA CAUTELARE**

L'art.77 del d.P.R. n.602/73 disciplina l'istituto **dell'ipoteca esattoriale, misura cautelare** adottata da Equitalia a seguito del mancato pagamento da parte del contribuente delle somme intimate con la cartella di pagamento o con l'accertamento "esecutivo". Tale iscrizione deve essere **preceduta dalla notifica di un preavviso di ipoteca** da parte dell'Agente della riscossione, con il quale viene comunicato al contribuente di provvedere al pagamento delle somme richieste entro trenta giorni dal ricevimento del medesimo e che, in difetto, sarà iscritta l'ipoteca.

Tale adempimento è un **requisito di legittimità dell'iscrizione e la sua mancanza produce la nullità** del successivo atto.

La Corte di Cassazione a Sezione Unite con la sentenza n.4077/10 aveva statuito che: ***"l'ipoteca, rappresentando un atto preordinato e strumentale all'espropriazione immobiliare, soggiace al limite stabilito per essa dall'art.77 d.P.R. n.602/73 quindi non può essere iscritta se il debito del contribuente non supera euro 8.000"***. Ne conseguiva da ciò che l'ipoteca e l'espropriazione sottostavano ai medesimi limiti.

A seguito delle modifiche apportate **dal D.l. n.69/13 (c.d. "decreto del fare") l'ipoteca ha avuto una nuova disciplina**, discostandosi notevolmente da quella prevista per l'espropriazione.

Nello specifico la **nuova normativa** ha modificato l'art. 77 del d.P.R. n.602/73 ammettendo che **l'ipoteca possa essere iscritta** anche in assenza dei presupposti richiesti per l'instaurazione dell'esecuzione forzata.

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

Infatti è previsto che si possa iscrivere **ipoteca anche sull'unico immobile di proprietà del contribuente**, nel quale questi **risieda anagraficamente, per crediti complessivamente superiori a euro 20.000,00.**

L'**ipoteca** può iscriversi quindi anche in casi in cui **non sia possibile l'espropriazione** come ad esempio nell'ipotesi in cui a) l'immobile è adibito ad abitazione principale del contribuente; b) il credito per cui si procede è superiore ad euro 20.000,00, ma inferiore ad euro 120.000,00.

L'Agente della riscossione, invece, per provvedere all'espropriazione deve aver iscritto ipoteca, ai sensi dell'art.77 ed attendere che siano decorsi almeno sei mesi dall'iscrizione senza che il debito sia stato estinto; ne consegue che **l'iscrizione ipotecaria è condizione per la legittimità della successiva esecuzione forzata.**

Da ciò deriva che **l'iscrizione ipotecaria**, misura cautelare, può avere - nel caso in cui non sussistano i requisiti per l'espropriazione - **una natura non conservatoria, ma deterrente**, come lo è il fermo amministrativo di beni mobili registrati.

Con la sentenza **n.340/03/2015** la Commissione Tributaria Provinciale di Reggio Emilia si è recentemente occupata di una vicenda in cui un soggetto ha proposto ricorso avverso il provvedimento emesso da Equitalia con il quale veniva informato di aver iscritto ipoteca legale su un immobile di sua proprietà e contestualmente veniva invitato all'integrale pagamento del debito (oltre euro 93 mila), poiché in difetto l'immobile sarebbe stato venduto all'asta.

Il contribuente nel proprio atto eccepiva in via pregiudiziale la mancata notificazione degli atti prodromici all'iscrizione dell'ipoteca (cartelle esattoriali e comunicazione preventiva) e nel **merito l'illegittimità della medesima sull'unico immobile di sua proprietà e adito ad abitazione principale.**

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

Equitalia si costituiva in giudizio deducendo la corretta notifica degli atti prodromici e la legittimità dell'atto impugnato, stante la possibilità **dell'Agente della riscossione di procedere a iscrizione ipotecaria** nel caso in cui il credito fosse superiore ai ventimila euro.

La CTP di Reggio Emilia, respingendo il ricorso, ha rilevato che gli artt.76 e 77 del d.P.R. n.602/73 e successive modifiche consentono a Equitalia, nel caso in cui il credito erariale non sia inferiore a ventimila euro, **di iscrivere ipoteca anche sull'unico immobile di proprietà del contribuente nonostante la residenza anagrafica.**

Ne consegue, secondo i giudici tributari, che **Equitalia aveva legittimamente iscritto la misura cautelare** anche se, prescindendo dal contenuto del provvedimento impugnato, mai avrebbe potuto vendere all'asta il bene immobile **trattandosi dell'unico immobile non di lusso** di proprietà del contribuente nel quale, tra l'altro, vi risiedeva anagraficamente.

Tale decisione chiarisce uno degli aspetti più controversi della nuova normativa sulle espropriazioni e cioè che **l'Agente della riscossione** - sebbene non possa procedere ad esecuzione forzata sull'abitazione principale del debitore - **può legittimamente iscrivere l'ipoteca**, che si traduce in una mera garanzia del creditore erariale.

IVA SUI BENI SIGNIFICATIVI

Beni significativi nell'ambito di **interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria** su immobili a prevalente **destinazione abitativa** può essere applicata l'aliquota **Iva ridotta del 10%**. In particolare l'agevolazione riguarda le **prestazioni di servizi complessivamente intese**, estendendosi, in linea generale, anche alle materie prime e semilavorati ed altri beni necessari per i lavori forniti nell'ambito dell'intervento agevolato. Condizione essenziale affinché si possa usufruire dell'aliquota ridotta è che il **soggetto fornitore dei beni** sia anche colui che provvederà **all'esecuzione dell'intervento** di manutenzione; l'aliquota del 10%, infatti, potrà essere applicata soltanto fino a **concorrenza del valore della prestazione**. Ma cosa si intende per "beni significativi"? In linea generale sono tutti quei beni che possono interessare un intervento 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

manutenzione ordinaria/straordinaria quali, a titolo esemplificativo, i sanitari, la rubinetteria da bagno, gli infissi, gli impianti di condizionamento, gli impianti elettrici, gli ascensori e/o montacarichi, eccetera. Il **valore di tali beni** deve essere determinato in base ai principi di carattere generale che disciplinano l'Iva non essendoci nella norma agevolativa alcuna previsione in ordine alla quantificazione dell'imponibile. Pertanto assumeranno rilievo i **corrispettivi dovuti in base agli accordi contrattuali** stipulati autonomamente dalle parti in causa, **ex art. 13 D.P.R. 633/1972**. Tale valore, nel rispetto dell'autonomia contrattuale delle parti, dovrà tener conto di **tutti gli oneri** che concorrono alla produzione dei suddetti beni significativi, sia delle materie prime che della manodopera impiegata per la produzione degli stessi.

Il limite del valore dei beni significativi cui applicare l'Iva 10% è **determinato sottraendo dall'importo complessivo dovuto dal committente il valore dei "beni significativi"**, quello delle materie prime e semilavorate e degli altri beni necessari per l'esecuzione dei lavori, invece, non è determinato autonomamente e **confluirà direttamente nel valore della manodopera**. In caso di beni significativi, il cui valore è **superiore al 50% del valore complessivo** della prestazione, l'aliquota ridotta è applicabile a tali beni fino a **concorrenza della differenza tra il valore complessivo dell'intervento di manutenzione e quello dei medesimi beni**. Viceversa, se il valore del bene significativo è **pari o inferiore al 50%** del valore complessivo della prestazione, l'aliquota Iva 10% è **applicabile all'intero corrispettivo**.

Gli interventi soggetti a questa agevolazione, da adottarsi su **immobili a prevalente destinazione abitativa**, sono esclusivamente quelli di:

- **manutenzione ordinaria**, intesa come opere e modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni di uso;
- **manutenzione straordinaria**, intesa come opere e modifiche necessarie per rinnovare e sostituire parti anche strutturali degli edifici, nonché per realizzare ed integrare i servizi

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

igienico-sanitari e tecnologici, sempre che non alterino i volumi e le superfici delle singole unità immobiliari e non comportino modifiche delle destinazioni di uso.

Restano esclusi, quindi, gli interventi di **restauro e di risanamento conservativo**, gli interventi di **ristrutturazione edilizia** e gli interventi di **ristrutturazione urbanistica**.

Per prevalente destinazione abitativa devono intendersi le **unità immobiliari classificate nelle categorie catastali da A1 ad A11**, esclusa la **categoria catastale A10**, indipendentemente dalla tipologia dell'edificio del quale esse sono parte e a prescindere dal loro effettivo utilizzo, gli **interi fabbricati a prevalente destinazione abitativa** circa gli interventi di recupero **eseguiti sulle parti comuni**, gli **edifici di edilizia residenziale pubblica** connotati dalla prevalenza della destinazione abitativa.

appello inesistente se sottoscritto dal «dirigente decaduto»

La Regionale di Milano afferma che il giudice non può subire pressioni derivanti da «superiori interessi pubblici»

In questi tempi, si sta svolgendo una vera e propria “**battaglia**” nelle aule delle Commissioni tributarie tra Agenzia delle Entrate e contribuenti sulla questione dei c.d. “**dirigenti decaduti**”.

Sono sempre di più le sentenze che, per vari motivi, hanno **annullato** atti sottoscritti da soggetti “interessati” dalla sentenza n. [37/2015](#) della Corte Costituzionale, anche se non mancano prese di posizione **di segno contrario**.

In senso favorevole continua ad esprimersi la Commissione tributaria **Regionale di Milano**, che, con la sentenza n. [3698/50/15](#) depositata appena lo scorso 28 agosto, ha sancito, a chiare lettere, che pure l'atto di **appello** sottoscritto dal dirigente decaduto è affetto da **nullità** insanabile.

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

Molto corposa risulta essere la motivazione della sentenza, che confuta, punto per punto, la tesi delle Entrate.

Tra l'altro, si cassa l'interpretazione secondo cui le sentenze della Corte Costituzionale non avrebbero **effetto retroattivo**, tesi che, subito dopo la pubblicazione della sentenza n. 37/2015 della Consulta, era stata sostenuta dalle Entrate, forti del parere *pro veritate* rilasciato proprio per l'**occasione** da un loro consulente.

A nostro avviso, un passo della sentenza è molto importante, passo che a prima vista può sembrare **superfluo**, ma che dovrebbe indurre gli operatori del diritto tributario ad una **profonda riflessione**.

Verso la fine della pronuncia si afferma: “nelle questioni giudiziarie tributarie più rilevanti, a volte, c'è tra gli operatori del settore chi attende dal giudice investito della questione di interesse nazionale una sorta di **favor nomopoietico** volto a costituire la *ratio decidendi* di una sentenza giudiziale favorevole ad una delle parti in causa anche perché (o sol perché) portatrice di **superiori interessi pubblici**, trascurando il fatto che ogni minaccia a tali superiori interessi pubblici debba essere prevenuta, contrastata, repressa e misurata nell'eventuale **danno erariale** da altre autorità, governative e giurisdizionali, e non certo dal giudice tributario adito che deve fare solo il proprio dovere, secondo il noto brocardo *da mihi factum, dabo tibi ius*, lasciando ad altro giudice di grado superiore ogni ulteriore vaglio sulla causa sentenziata. Ecco perchè il giudice deve essere terzo ed imparziale rispetto alle parti (Cost. [art. 111](#)), quand'anche pubbliche, tutte da mettere in condizione di assoluta parità (la sentenza viene pronunciata «**In nome del popolo italiano**»), nonostante una inaccettabile dipendenza amministrativa dell'apparato giurisdizionale tributario italiano”.

Invio degli atti alla Procura

Sembrano, come si accennava, parole scontate, superflue, ma vanno doverosamente **rimarcate**, in quanto spesso si assiste a pronunce, anche degli organi di vertice, dettate dall'esigenza di tutelare la **ragion fiscale** più che la vera e propria attuazione del diritto.

Ove, sulla base di una **puntuale interpretazione** del complesso normativo, si giunga alla conclusione che gli atti (sostanziali e processuali) sottoscritti dai c.d. “dirigenti decaduti” siano **nulli**, così deve essere a prescindere dalla **potenziale salvaguardia** degli interessi erariali.

Unicamente il legislatore può porre rimedio alla situazione, mediante una norma primaria, norma che, naturalmente, è soggetta al **vaglio di costituzionalità**.

Del resto, **storicamente** le giurisdizioni amministrative e, soprattutto, **tributarie**, non sono di certo nate per tutelare gli interessi erariali, ma per tutelare gli interessi della parte debole,

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

cioè il **contribuente**.

Infine, ma su questo non si intende prendere posizione, i giudici hanno ritenuto, **oltre** all'**annullamento** dell'atto di appello, di trasmettere la sentenza sia alla **Corte dei Conti** (per eventuali profili di responsabilità erariale) sia alla **Procura della Repubblica**.

Viene richiamato l'[art. 347](#) del codice penale (**usurpazione di pubbliche funzioni**), che, per i giudici, "non costituisce reato solo ove le **relative funzioni** siano state esercitate con il **consenso** dell'ente a cui l'ufficio appartiene".

[controversi](#)

Nuova deduzione interessi per le immobiliari solo per il futuro?

L'articolo 4 del decreto crescita ed internazionalizzazione interviene a modificare talune regole **nella deduzione degli interessi passivi per i soggetti IRES**.

Trascurando, in questa sede, gli interventi che hanno frequenza meno ricorrente negli studi professionali, ci soffermiamo sulla disposizione che interessa il comparto **immobiliare**.

In particolare, si dispone una integrazione al comma 36 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244.

La disposizione, peraltro ad oggi rimasta parzialmente inattuata, prevedeva:

- l'istituzione di una **commissione di studio** sulla fiscalità diretta e indiretta delle imprese immobiliari, con il compito di proporre l'adozione di modifiche normative volte alla semplificazione e alla razionalizzazione del sistema vigente, tenendo conto delle differenziazioni esistenti tra attività di gestione e attività di costruzione e della possibilità di prevedere, compatibilmente con le esigenze di gettito, disposizioni agevolative in funzione della politica di sviluppo dell'edilizia abitativa;

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 non rilevanza, ai fini dell'articolo 96 del TUIR e sino alla realizzazione delle prospettate modifiche, degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da **ipoteca su immobili** destinati alla locazione.

Le novità intervengono, materialmente sul secondo punto dell'elenco che viene così integrato:

- la non rilevanza, ai fini dell'articolo 96 del TUIR, degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione, **per le società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare;**
- si considerano società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare, le società il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione o affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati.

L'integrazione normativa acquista efficacia a decorrere dal **2016**, vale a dire il periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto crescita.

Le novità che emergono dal nuovo scenario sono le seguenti:

1. si precisa che gli immobili debbono essere destinati alla **locazione;**
2. si precisa che il soggetto giuridico deve svolgere prevalentemente **attività immobiliare;**
3. si precisa cosa si intenda per attività immobiliare, sancendo una duplicità di criteri di verifica, consistenti:
 - in una analisi di **prevalenza dei valori dell'attivo patrimoniale**, che deve essere costituito da immobili destinati alla locazione;
 - in una analisi di **prevalenza dei ricavi**, che debbono essere per almeno due terzi canoni di locazione, oppure di affitto di aziende (aziende, peraltro, il cui valore complessivo sia costituito da fabbricati).

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

Rispetto al passato, dunque, possiamo notare più di una variabile, quantomeno rispetto alla chiave di lettura fornita dall'Agenzia delle entrate nella circolare 37/E/2009 (paragrafo 2).

Nel documento di prassi fu infatti affermato che si trattava degli interessi passivi corrisposti dalle medesime società immobiliari e derivanti da finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili dati in locazione.

L'ambito soggettivo di applicazione è limitato alle cd. "immobiliari di gestione" che, ai sensi della risoluzione n. 323/E del 9 novembre 2007, sono società il cui valore del patrimonio (assunto a valori correnti) è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività, nonché dagli immobili direttamente utilizzati nell'esercizio dell'impresa. Si tratta in sintesi delle società la cui attività consiste principalmente nella mera utilizzazione passiva degli immobili cd. "patrimonio" e strumentali per natura locati o comunque non utilizzati direttamente.

Inoltre, con la locuzione "interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione", si ritiene che **il legislatore faccia riferimento sia agli immobili patrimoniali che agli immobili strumentali per natura, purché destinati all'attività locativa**, non essendo determinante la natura dell'immobile posto a garanzia dell'impegno assunto. Affinché la previsione di deducibilità piena degli interessi passivi ipotecari trovi applicazione è necessario, inoltre, che il mutuo ipotecario abbia ad oggetto gli stessi immobili successivamente destinati alla locazione.

Possiamo allora giungere alle seguenti conclusioni:

1. la norma si applica dal periodo 2016 e ciò contrasta con la possibilità di considerare l'intervento come avente qualsiasi effetto di **interpretazione autentica**;
2. vi sono evidenti differenze nel contenuto, rispetto all'interpretazione fornita nel passato dalle Entrate.

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

Tutto quanto sopra ricordato ci fa ritenere che i nuovi criteri non passano (se più favorevoli) né debbano (se meno favorevoli) essere applicati sui **periodi di imposta sino al 2015 che continueranno ad essere regolamentati dalla precedente disciplina.**

Certamente, vi potranno essere situazioni in relazione alle quali (specialmente per quanto attiene l'analisi sui ricavi) vi sarà un evidente peggioramento in termini di deduzione degli interessi passivi, con il conseguente rammarico di notare, ancora una volta, come il Legislatore cambi le carte in tavola potendo giungere a creare effetti fiscali indesiderati che possono compromettere l'equilibrio di taluni investimenti.

La rivalutazione delle partecipazioni nell'RT del modello Unico 2015

A seguito delle modifiche apportate dalla Legge Finanziaria 2014 (Legge n. 147/2013) all'art. 2 del D.L. 282/2002 è stata data l'opportunità ai contribuenti, **persone fisiche, società semplici, associazioni professionali e enti non commerciali** che detengono, non in regime d'impresa, a titolo di proprietà o di usufrutto, partecipazioni, quote o diritti non negoziate nei mercati regolamentati alla data del **1 gennaio 2014, di rideterminarne il valore mediante il versamento di un'imposta sostitutiva.**

Posta l'imminente scadenza per la presentazione delle dichiarazioni, vale la pena ricordare le modalità di compilazione del riquadro dell'Unico PF dedicato all'indicazione dei dati relativi alla **rideterminazione del valore delle partecipazioni, ossia la sezione VII del quadro RT.**

Ai fini del perfezionamento della rivalutazione era necessario:

- **possedere le partecipazioni a titolo di proprietà o usufrutto alla data del 1 gennaio 2014;**
- **redigere ed asseverare una perizia di stima;**

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

- **versare, entro il 30 giugno 2014, l'imposta sostitutiva** calcolata applicando al valore della partecipazione risultante dalla perizia una specifica aliquota.

L'operazione così perfezionata consente di attribuire rilevanza fiscale **al valore (costo) rideterminato** ai fini del **calcolo della plusvalenza** ex art. 67, comma 1, lett. c) e c-bis), Tuir nel caso di successiva cessione della partecipazione rivalutata.

Per quanto riguarda la determinazione dell'**imposta sostitutiva**, l'importo da versare dipendeva dalla tipologia di partecipazione detenuta:

- nel caso di **partecipazione non qualificata**, ovverosia se rappresenta una percentuale pari o inferiore al 20% (2% in caso di partecipazioni in società quotate) dei diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria ovvero al 25% (5% in caso di partecipazioni in società quotate) del capitale o patrimonio sociale, **l'aliquota dell'imposta sostitutiva era fissata al 2%**;
- nel caso **partecipazione qualificata**, ovvero se rappresenta una percentuale superiore al 20% (2% in caso di partecipazioni in società quotate) dei diritti di voto esercitabili in assemblea ordinaria ovvero al 25% (5% in caso di partecipazioni in società quotate) del capitale o patrimonio sociale, **l'aliquota dell'imposta sostitutiva era fissata al 4%**;

Il **versamento** dell'imposta sostitutiva doveva essere effettuato entro il **30 giugno 2014** in **un'unica soluzione** oppure poteva essere **rateizzato fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo**, a decorrere dalla medesima data. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del **3%** annuo da versare contestualmente a ciascuna rata.

Nel caso poi di partecipazioni già precedentemente rivalutate si prevede che:

- i soggetti che si avvalgono della rideterminazione delle partecipazioni possedute alla data del 1 gennaio 2014 possono **scomputare** dall'imposta sostitutiva dovuta l'imposta eventualmente già versata in occasione di precedenti procedure di rideterminazione

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

effettuate con riferimento alle medesime partecipazioni sempreché non abbiano già presentato istanza di rimborso.

- in caso di **versamento rateale** la rata deve essere determinata scomputando dall'imposta dovuta quanto già versato e dividendo il risultato per il numero delle rate.

Nel caso poi di **versamento cumulativo** dell'imposta sostitutiva con riferimento a **più partecipazioni**, quote o diritti **deve essere distintamente indicato il valore della singola partecipazione**, quota o diritto, con la corrispondente imposta sostitutiva dovuta su ciascuno di essi.

Quadro RT

SEZIONE VII	Valore delle partecipazioni	Aliquota	Imposti dovuti	Imposti versati	Imposto da versare	Ribattitura	Versamento cumulativo
Partecipazioni rivalutate art. 2, D.L. n. 282 del 2002 e successive modificazioni	RT105	,00		,00	,00	,00	
	RT106	,00		,00	,00	,00	

Nella **sezione VII del quadro RT del modello Unico PF 2015** vanno indicati i dati relativi alle rivalutazioni effettuate **nell'anno 2014**, con l'indicazione:

- nella **colonna 1**, del **valore rivalutato** risultante dalla **perizia giurata di stima**;
- nella **colonna 2**, dell'**aliquota**:
 - - **4% per le partecipazioni qualificate**;
 - **2% per le partecipazioni non qualificate**.
- nella **colonna 3** dell'**imposta sostitutiva dovuta**;
- nella **colonna 4**, dell'**imposta eventualmente già versata** in occasione di precedenti procedure di **rideterminazione** effettuate con riferimento ai medesimi beni che può essere scomputata dall'imposta sostitutiva dovuta relativa alla nuova rideterminazione;
- nella **colonna 5**, della differenza tra colonna 3 colonna 4, ovvero sia **l'imposta da versare**;
- nella **colonna 6**, del flag se **l'importo dell'imposta sostitutiva è stato rateizzato**;
- nella **colonna 7**, del flag se l'importo dell'imposta sostitutiva indicata in colonna 5 è parte di un versamento cumulativo.

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

Nel caso di **omessa** indicazione del quadro RT del modello Unico dei dati relativi alla rivalutazione delle partecipazioni l'Agenzia delle Entrate nella **C.M. 35/E/2004** ha chiarito che tale omissione non pregiudica gli effetti della rivalutazione, che rimane pertanto valida, essendo la stessa perfezionata con il versamento dell'intero importo o della prima rata, ma costituisce una **violazione formale** punita con una sanzione da euro 258 ad euro 2.065 ai sensi dell'art. 8, comma 1, D.Lgs. n. 471/97.

Attenzione infine alle novità introdotte nella Legge di Stabilità 2015 (Legge n. 190/2014) che ha ulteriormente **riaperto i termini** per effettuare tali rivalutazioni per beni posseduti alla data del **1 gennaio 2015**, con redazione della perizia giurata di stima e versamento dell'imposta sostitutiva (con aumento delle relative aliquote – 4% per le partecipazioni non qualificate e 8% per terreni e le partecipazioni qualificate) che doveva essere effettuato entro il **30 giugno 2015**; tali novità si rifletteranno nella compilazione della dichiarazione relativa all'anno 2015, quindi nel modello Unico 2016.

Omessi versamenti con soglie distinte

Non è stata accolta la richiesta delle Commissioni di uniformare la soglia di punibilità per omesso versamento IVA e di ritenute certificate a 150.000 euro

Il DLgs. attuativo della delega fiscale sulla riforma del **diritto penale tributario** (DLgs. [74/2000](#)), approvato dal CdM di venerdì scorso in seconda lettura preliminare e trasmesso ieri alle Camere, recepisce talune **condizioni e osservazioni** formulate dalle competenti Commissioni parlamentari e si avvia verso l'approvazione definitiva.

Quanto agli interventi sulle fattispecie, sono da considerare, innanzitutto, gli **omessi versamenti**. Trova conferma la rilevanza penale dell'**omesso versamento IVA** al superamento di una soglia di punibilità elevata a più di **250.000 euro** (da più di 50.000 euro).

Passa, invece, a più di **150.000 euro** (da più di 50.000) la soglia di punibilità per la fattispecie di **omesso versamento di ritenute certificate** (art. 10-*bis*), in relazione alla quale si conferma la precisazione che le ritenute sono non solo quelle risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, ma anche quelle **“dovute sulla base della stessa dichiarazione”** (fedelmente presentata).

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 fattispecie di **indebita compensazione** (art. 10-*quater*) è duplicata, distinguendosi a seconda che sia effettuata con crediti non spettanti o inesistenti. Ferma, in ogni caso, la soglia sopra i 50.000 euro, nella prima ipotesi (**crediti non spettanti**), la sanzione rimane quella della **reclusione da sei mesi a due anni**, nella seconda (**crediti inesistenti**), invece, la sanzione sarà quella della reclusione da **diciotto mesi a sei anni**.

Rispetto a tali novità, il Governo **non** ha ritenuto opportuno accogliere la richiesta di **uniformazione** delle **soglie di punibilità**, rapportando anche quella relativa all'omesso versamento dell'IVA a più di 150.000 euro. La differenziazione è stata, infatti, reputata maggiormente rispondente al **principio di adeguatezza** delle soglie rispetto alla gravità della condotta sancito dalla legge delega.

Passando alle fattispecie dichiarative, si ricorda come la **dichiarazione fraudolenta** mediante **altri artifici** (art. 3) divenga **reato "comune"** e, quindi, ascrivibile a chiunque. Esso sarà integrato da chi, compiendo operazioni simulate, oggettivamente o soggettivamente, ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolarne l'accertamento e ad indurre in errore l'Amministrazione finanziaria, indica in una dichiarazione – **non più solo annuale** – elementi attivi per un ammontare **inferiore** a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute **fittizi**, quando, congiuntamente, sono superate le prescritte **soglie di punibilità** correlate all'**imposta evasa**, all'ammontare complessivo degli **elementi attivi** sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, ovvero all'ammontare complessivo dei **crediti** e delle ritenute fittizie.

Rispetto a tale fattispecie è precisato che: **operazioni simulate** oggettivamente o soggettivamente sono quelle **apparenti**, diverse da quelle disciplinate dall'[art. 10-bis](#) della L. 212/2000, poste in essere con la volontà di non realizzarle in tutto in parte ovvero le operazioni riferite a **soggetti fittiziamente interposti** (così recita la norma definitoria di cui al nuovo art. 1 comma 1 lett. *g-bis*) in accoglimento della condizione finalizzata alla **valorizzazione dell'apparenza** della situazione oggettiva caratterizzante la simulazione); il fatto si considera commesso **avvalendosi di documenti falsi** quando tali documenti sono **registrati** nelle scritture contabili obbligatorie o sono **detenuti** a fini di prova nei confronti dell'Amministrazione finanziaria; per **mezzi fraudolenti** si intendono condotte artificiose attive nonché quelle omissive realizzate in violazione di uno **specifico obbligo giuridico**, che determinano una falsa rappresentazione della realtà (così recita la norma definitoria di cui al nuovo art. 1 comma 1 lett. *g-ter*); **non** costituiscono, invece, mezzi fraudolenti la mera **violazione** degli **obblighi di fatturazione** e di annotazione degli elementi attivi nelle scritture contabili o "la sola indicazione nelle fatture o nelle annotazioni di **elementi attivi inferiori** a quelli **reali**" (virgolettato che si era, invece, chiesto di eliminare per attribuire rilevanza penale anche alla **sottofatturazione**).

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 riguardo alla nuova **dichiarazione infedele** ([art. 4](#) del DLgs. 74/2000) – per la quale non si tiene conto della **non corretta classificazione**, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque **indicati nel bilancio** ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei **criteri di determinazione della competenza**, della **non inerenza** e della **non deducibilità** degli elementi passivi reali – onde evitare problemi applicativi, si accolgono le condizioni volte a precisare che la soglia del 10%, prevista, in genere, per le valutazioni, vale **“fuori dei casi”** sopra elencati e non **“in ogni caso”**. Nella medesima ottica, inoltre, il termine **“fittizio”**, ovunque presente, è sostituito da **“inesistente”**.

Accolte anche le richieste di **innalzamento** della **durata della reclusione** per la nuova fattispecie di **omessa dichiarazione di sostituto d'imposta** (non più da uno a tre anni, ma da un anno e sei mesi a quattro anni) e di estensione ad essa della precisazione che ne esclude l'integrazione ove la presentazione della dichiarazione avvenga **entro 90 giorni** dalla scadenza del termine ([art. 5](#) commi 1-*bis* e 2).

SANZIONI

Favor rei «in salita» nella riforma delle sanzioni

Optare per il favor rei significa consigliare di mantenere il contenzioso o addirittura di non pagare la sanzione

Il problema che, nell'imminente futuro, sarà probabilmente più sentito in relazione alla **riforma** delle sanzioni amministrative tributarie, riguarda il **diritto transitorio**. Contrariamente a quanto è stato affermato in alcuni articoli apparsi sulla stampa specializzata, abbiamo evidenziato che, almeno a prima vista, **non** pare possa applicarsi il **favor rei** (si veda [“Nuove sanzioni con decorrenza «quasi» impossibile”](#) dell'8 settembre 2015).

Vista l'**importanza** della questione, abbiamo ritenuto più che opportuno tornare sull'argomento, spiegando la ragione di tale posizione, o meglio, la ragione per cui l'**operatività** del *favor rei*, in base allo schema di decreto così confezionato, **non** può essere **data per pacifica**.

Nell'art. 32 dello schema di decreto si afferma: “le disposizioni recate dal presente decreto si applicano **a decorrere dal 1° gennaio 2017**”.

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'[art. 3](#) del DLgs. 472/97 sancisce che il *favor rei* opera se non c'è una disposizione di legge o altra fonte del diritto primaria di **segno diverso**. In tal caso, la disposizione di segno contrario sembra esserci, e, in un testo che riguarda pressoché le **sole sanzioni**, ragionare **diversamente** significherebbe adottare un'interpretazione **abrogatrice** dell'art. 32 dello schema di decreto.

Rimane fermo però che, per come è confezionata la norma, non essendo presente **alcun riferimento** alla commissione della violazione, la legge **più favorevole**, come già evidenziato, potrebbe di fatto operare.

Il paragone con la riforma del **1997** delle sanzioni amministrative, ove era stato ritenuto operante il *favor rei*, potrebbe essere ritenuto dagli uffici finanziari **non rappresentativo** per la ragione seguente: vero è che, ora come allora, vi era una disposizione generale, nell'[art. 17](#) del DLgs. 471/97, che prevedeva la **decorrenza** delle nuove disposizioni dal **1° aprile 1998**, ma è altrettanto vero che l'[art. 25](#) comma 2 del DLgs. 472/97 sanciva che il *favor rei* si sarebbe applicato ai procedimenti in corso.

Del resto, all'epoca, a parere di chi scrive, la possibilità di applicare il *favor rei* era **insita** nello **spirito** della riforma, che, a parte la presenza di norme transitorie, da un lato, ha introdotto il *favor rei* nell'art. 3 del DLgs. 472/97, dall'altro, ha **abrogato** l'[art. 20](#) della L. 4/29, che esprimeva il **principio opposto**.

Tutto ciò non per dire che la tesi favorevole al *favor rei* sia errata, ma per **evidenziare** l'opportunità di attendere prima di formulare giudizi definitivi.

Optare per il *favor rei*, per il **professionista**, significa assumersi la **responsabilità** di fornire consigli che potranno essere sconfessati dalla prassi ufficiale. È indubbio che, giuridicamente, la prassi non ha valore, ma ciò può avere l'**effetto** di creare **innumerevoli contenziosi**.

C'è ancora tempo per migliorare il testo

Rammentiamo che, operando l'art. 3 del DLgs. 472/97, se la fattispecie sanzionatoria non sarà più tale, il contribuente potrebbe ritenere, sin da ora, di non pagare nulla a titolo di sanzione, in quanto in tal caso il debito si estingue ma non c'è alcuna **ripetizione** di quanto ormai corrisposto (pensiamo alla **maggiorazione** delle sanzioni per omessa/infedele compilazione del modello ai fini degli **studi di settore**, destinata a scomparire, o alle sanzioni sulle ritenute non versate e non operate, ove possono verificarsi fenomeni di parziale **abolizione** della condotta sanzionabile).

Nelle ipotesi, molto più frequenti, di **successioni di leggi**, è fondamentale che l'**atto sanzionatorio** non sia definitivo, quindi occorre "tenere in piedi" il contenzioso (pensiamo

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'errore sulla **competenza fiscale** che non arreca danno all'Erario, "oggi" punito con una sanzione minima del 100% dell'imposta, "domani" con una pena fissa di 250 euro).
Le **conseguenze** circa l'**adozione** di un'interpretazione non condivisa dagli uffici delle Entrate paiono meno gravi se il *favor rei* viene applicato in sede di ravvedimento: esso, per i tributi gestiti da queste, non potrà essere **disconosciuto**, ma potrà essere richiesta l'**integrazione** della sanzione.

Ad ogni modo, nelle ipotesi in cui il *favor rei* cagionerebbe una consistente **diminuzione** del carico sanzionatorio (o impositivo), può valere la pena di **coltivare il contenzioso**. Anzi, se il processo pende e, come naturale, i vizi dell'atto non riguardano solo le **sanzioni**, è d'obbligo **devolvere**, nei gradi di processo **successivi al primo**, anche il motivo sulle sanzioni. Oltre all'esempio riportato sulla competenza fiscale, pensiamo all'**inosservanza** della tracciabilità per le **associazioni sportive dilettantistiche**, ove, "oggi", c'è il **disconoscimento** del regime agevolato, "domani", solo una **sanzione fissa** da 250 euro a 2.000 euro.

[Agevolazioni](#)

[Le false cooperative nel mirino del fisco](#)

I Giudici di Piazza Cavour, con la **sentenza n. 3653 del 24 febbraio 2015**, ribadiscono la **legittimità** del **disconoscimento**, da parte dell'Amministrazione finanziaria, delle **agevolazioni** previste per il **sistema cooperativo** (D.P.R. n. 601 del 1973, artt. 11 e 14; D.C.P.S. n. 1577 del 1947, artt. 16, 23 e 26; L. n. 59 del 1992, art. 11) **qualora dietro lo schema cooperativistico si celi una normale attività lucrativa**.

A seguito della verifica da parte della Guardia di finanza, l'Amministrazione finanziaria notificava ad una "Cooperativa di Lavoro" due avvisi di accertamento coi quali, da un lato, veniva rettificata la posizione reddituale, e dall'altro, veniva negato il diritto alle agevolazioni fiscali previste dalla normativa a favore delle cooperative.

L'Amministrazione finanziaria, adduceva una serie di **indici rivelatori** per motivare il proprio convincimento sul fatto che la "compagine dei operatori" svolgesse in realtà una normale attività imprenditoriale con finalità lucrativa servendosi del più conveniente schermo cooperativistico quali:

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

i) l'oggetto sociale eterogeneo; ii) le plurime partecipazioni dei soci in altre cooperative; iii) il rilevante utilizzo di personale dipendente non socio e di prestazioni rese da cooperative terze; iv) il ricorso al subappalto; v) la notevole entità degli utili di esercizio; vi) il possesso di partecipazioni in imprese controllate o collegate anche estere; vii) l'effettuazione di cospicui investimenti immobiliari; viii) le notevoli spese pubblicitarie sostenute.

I due atti impositivi venivano annullati in primo grado, con decisioni confermate in appello, sostanzialmente sulla base delle seguenti motivazioni:

1. l'ammontare della remunerazione dei soci prestatori con continuità non era inferiore al 50% degli altri costi;
2. i soci prestavano attività confacenti;
3. il numero dei soci addetti a compiti tecnici e/o amministrativi era contenuto nello stretto necessario.

Inoltre, il Giudice di seconde cure ha *“escluso che l'eterogeneità dell'oggetto sociale potesse ostare all'applicazione delle agevolazioni rimarcando che lo statuto sociale è stato ispirato da principi di mutualità e che la cooperativa ha conseguito l'iscrizione nei registri prefettizi. In proposito, ha negato l'incompatibilità tra fine mutualistico e intento di lucro, al pari di ogni rilievo ostativo alla ripartizione di utili statutariamente consentita”*.

Il rispetto formale di talune condizioni poste dalle leggi in materia, quali ad esempio la ricorrenza dei requisiti mutualistici con riguardo all'organizzazione e agli scopi risultanti dallo statuto però, **non è ritenuto sufficiente a legittimare** il riconoscimento delle **agevolazioni fiscali** previste per le entità che si adoperano con il fine mutualistico.

Infatti, le **cooperative di produzione e lavoro** sono **fiscalmente esentate** non solo in ragione della loro natura giuridica soggettiva, ma **anche in funzione dell'attività svolta in concreto** (v. Cass. n. 23002 del 2009), e comunque, **resta sempre salva la facoltà dell'Amministrazione finanziaria di disconoscere le agevolazioni**, per ogni singolo periodo d'imposta, sulla base di dati concreti, atti

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

cioè a **dimostrare** che la veste “**mutualistica**” funge da **copertura** a una **normale attività imprenditoriale**.

E che il **problema** delle **false cooperative** sia il “**segreto di pulcinella**” diventa ben più evidente nel caso di specie, dove tra l'altro, numerosissimi soci (addirittura centinaia) non hanno prestato attività lavorativa; la contribuente si è avvalsa dei servizi resi da altra cooperativa e del subappalto; moltissimi soci hanno rivestito tale qualità per brevissimi periodi; i cospicui utili non sono stati distribuiti ai soci, anche se molti di questi hanno contribuito alla realizzazione di tale risultato senza trarre alcun beneficio, avendo perso dopo breve periodo la qualità di socio. Tutti elementi fattuali che tendono a far considerare la “pseudo cooperativa” alla stregua di una struttura d'intermediazione.

È interessante notare come la **decisione** sia stata presa in **perfetta sintonia** con i **criteri di compatibilità “eurounitaria”** delimitati dalla Corte di Giustizia con la sentenza **C-78/08** e **C-80/08** (cause riunite), pronunciata a seguito delle domande di pronuncia pregiudiziale proposte dalla stessa Corte di Cassazione italiana, ed avente ad oggetto il tema degli aiuti di Stato, i vantaggi concessi alle società cooperative di produzione e lavoro, e le nozioni di vantaggio e di selettività.

Nella sentenza *supra* richiamata, gli “eurogiudici” chiariscono, tra l'altro, che le **cooperative** che realmente perseguono una **finalità mutualistica** sono solo quelle che **operano “nell'interesse economico dei loro soci o intrattengono con questi ultimi una relazione non puramente commerciale, bensì personale particolare, in cui essi siano attivamente partecipi e abbiano diritto ad un'equa ripartizione dei risultati economici”**.

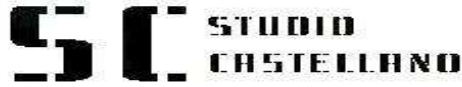
Dal canto suo, la Corte di Cassazione, richiamando il pensiero della migliore dottrina, rammenta, da un lato, che “*la cifra caratteristica e distintiva delle cooperative si manifesta nel fatto che l'interesse dei partecipanti (lavoratori, produttori, consumatori) non risiede nella remunerazione del capitale investito, ma nello scopo mutualistico, rappresentato dalla massimizzazione delle occasioni di scambio con la società*”, e dall'altro, che “*La Repubblica riconosce la funzione sociale della cooperazione a carattere di mutualità e senza fini di speculazione privata (...) ne*

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

promuove e favorisce l'incremento con i mezzi più idonei e ne assicura, con gli opportuni controlli, il carattere e le finalità" (art. 45 Cost.).

La sentenza di appello viene quindi "cassata" e la causa viene rinviata ad altro giudice perché decida sulla portata precettiva della normativa di settore dopo aver analizzato la natura sostanziale della cooperativa e valutato lo sviamento dal carattere tipico della cooperativa verso fini diverse dal modulo

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