

**FISCO NEWS MAGGIO 2011 Roma il 06/06/2011**

**AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA**

## **Opere su commessa: acconti secondo competenza**

Il trattamento differisce a seconda del criterio di contabilizzazione adottato. Le opere realizzate su commessa costituiscono una delle operazioni aziendali maggiormente complesse ai fini della loro rappresentazione in bilancio.

L'aspetto peculiare da considerare è che esse, generalmente, non si esauriscono in un unico esercizio e le manifestazioni numerarie si verificano, per lo più, in esercizi diversi da quelli in cui le opere vengono eseguite. In tale situazione, il procedimento di rilevazione dei costi e dei ricavi di commessa deve consentire, ai fini del rispetto del **principio della competenza economica** (art. 2423-bis comma 1 c.c.), la loro attribuzione agli esercizi cui sono effettivamente riferibili, cioè gli esercizi in cui le opere vengono realizzate.

Spesse volte accade, poi, che il **corrispettivo** dovuto dal committente all'appaltatore venga **rateizzato oppure** che le parti pattuiscono la **corresponsione di acconti**, la cui determinazione è solitamente correlata alla graduale esecuzione dell'opera. Tale modalità di corresponsione del prezzo trova giustificazione nella necessità di fornire all'appaltatore i mezzi necessari per la continuazione dei lavori, soprattutto quando questi ultimi sono di lunga durata.

Il trattamento contabile delle somme corrisposte dal committente prima del completamento dell'opera si desume, per quanto attiene il criterio della **percentuale di completamento**, dal documento OIC n. 23. Il principio contabile distingue tra:

- **anticipi**, cioè gli ammontari corrisposti dal committente prima dell'inizio o all'inizio dei lavori;
- **acconti**, cioè gli ammontari corrisposti, in via non definitiva, dal committente in corso d'opera a fronte dei lavori eseguiti, spesso accertati attraverso stati di avanzamento lavori (cosiddetti SAL).

Gli anticipi devono essere rilevati nella voce "D.6 – Acconti" del passivo di Stato patrimoniale e, quando recuperati attraverso la fatturazione provvisoria o definitiva dei lavori eseguiti, devono essere detratti per confluire, a seconda dei casi, tra gli acconti in corso d'opera o tra i ricavi.

Gli acconti, invece, possono essere rilevati, quando fatturati:

- **tra le passività** (voce D.6): in questo caso, il valore dei lavori per i quali è stato corrisposto l'aconto viene incluso nel valore delle rimanenze;

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto: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](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

- **tra i ricavi** (voce “A.1 – Ricavi delle vendite e delle prestazioni” del Conto economico): in questo caso, invece, l’aconto viene detratto dal valore delle rimanenze.

Il principio contabile riconnega la scelta dell’uno o dell’altro trattamento contabile al **requisito della “certezza” del ricavo**. Più in particolare, occorre verificare che il ricavo accertato venga “definitivamente riconosciuto quale corrispettivo delle opere eseguite”; tale certezza normalmente si basa sugli stati di avanzamento lavori predisposti, in contraddittorio con il committente, per la determinazione degli acconti da corrispondere.

In mancanza del presupposto della certezza del ricavo, è obbligatoria la rilevazione degli acconti tra le passività.

Al contrario, quando il corrispettivo, determinato in funzione del valore delle opere eseguite, è ragionevolmente certo, la rilevazione tra i ricavi è da ritenersi preferibile al fine di **privilegiare la sostanza economica** dell’operazione; in questo caso, è necessario evidenziare, nella Nota integrativa, l’esposizione dell’impresa nei confronti del committente per tutti i lavori non ancora definitivamente accertati e liquidati. La rilevazione tra le passività è comunque accettabile, considerando che i lavori oggetto dell’aconto non sono stati definitivamente accettati dal committente, né consegnati.

### Assume rilievo la certezza del corrispettivo

Il documento OIC n. 23, dunque, non propone, ai fini dell’individuazione del corretto trattamento contabile, la distinzione, propria della disciplina contenuta nel codice civile (e valevole anche ai fini fiscali), tra **opere realizzate per partite** (art. 1666 c.c.) e **opere realizzate in modo unitario**. Bensì, viene dato rilievo alle caratteristiche del corrispettivo percepito e cioè al fatto che quest’ultimo, a seguito della predisposizione dello stato di avanzamento dei lavori, sia ragionevolmente certo.

Diverso è, invece, il trattamento contabile in caso di utilizzo del metodo della **commessa completata**, la cui adozione comporta, come noto, la valutazione delle rimanenze per opere eseguite, ma non ancora completate, esclusivamente sulla base dei costi di produzione sostenuti (da comparare poi con il valore di mercato) e il differimento degli importi fatturati fino al completamento della commessa.

In tale fattispecie, come peraltro sottolineato dal CNDCEC nella circolare 16 novembre 2010 n. [21/IR](#), gli acconti liquidati dal committente in corso d’opera non possono che assumere **natura finanziaria**.

### ACCERTAMENTO

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto: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](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

## Controlli 2011 su tre «fronti» per le persone fisiche

L'attività di controllo, che punta in misura considerevole sul redditometro, si snoderà lungo tre direttive.

Anche per le **persone fisiche**, così come per le medie imprese, la circolare n. [21/2011](#) dell'Agenzia delle Entrate, diramata in materia di controlli per l'anno in corso, conferma i percorsi metodologici che hanno caratterizzato le analoghe attività svolte lo scorso anno. Per questa categoria di soggetti, la “triade” dei controlli che farà la parte del leone sarà composta:

- dal piano di **controlli “formali” delle dichiarazioni** dei redditi, *ex art. 36-ter* del DPR n. 600/1973, fondato essenzialmente sui più rilevanti rischi di esposizione di deduzioni dal reddito complessivo e/o di crediti o detrazioni d'imposta non spettanti;
- dal piano di **accertamenti** parziali cosiddetti **“automatizzati”**, in materia di imposte sui redditi, ad alta potenzialità di recupero della cosiddetta “micro-evasione”;
- dal piano straordinario di controlli finalizzati alla **determinazione sintetica** del reddito delle persone fisiche, previsto dal DL n. 112/2008.

Analizziamoli distintamente al fine di evidenziare gli aspetti di maggiore interesse per professionisti e contribuenti.

Per i **controlli delle dichiarazioni dei redditi**, quindi aspetti legati essenzialmente alla corrispondenza di ritenute, deduzioni e detrazioni con la documentazione probante, continueranno a giungere agli Uffici periferici le segnalazioni effettuate a livello centrale, che comportano, come noto, la richiesta di documentazione al contribuente ai sensi dell'*art. 36-ter* del DPR n. 600/1973.

In proposito, vale la pena ricordare che, anche per questa attività di controllo “formale”, il DL n. 78/2010 ha previsto la predisposizione di un’analisi di rischio, grazie alla quale la circolare non fa mistero di attendersi un incremento delle maggiori imposte effettivamente recuperate.

Passando agli avvisi di **accertamento parziale “automatizzato”**, fermo restando che si prospetta un incremento del loro numero rispetto al 2010, l’Agenzia tiene la barra ferma a dritta nei confronti dei redditi di lavoro dipendente, a fronte dell’assenza di dichiarazione ovvero con dichiarazione presentata, e dei redditi di fabbricati, la cui attribuzione è passata di recente al Centro operativo di Pescara.

Non solo: il raggio di azione si amplierà anche con riferimento ai redditi “diversi”, da quadro RL, e ai redditi “di partecipazione”, da quadro RH, per il biennio 2006 e 2007 grazie agli elenchi che, elaborati a livello centrale, saranno recapitati alle Direzioni provinciali.

### Nuove campagne di accessi per migliorare la conoscenza del territorio

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto: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](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

Infine, gli **accertamenti sintetici**, in ragione della necessità di completare entro il 2011 il piano straordinario triennale contemplato dal DL n. 112/2008: la circolare, in proposito, fermo restando il raggiungimento dell'obiettivo di almeno 35.000 controlli, richiama gli Uffici a una migliore attività di analisi e selezione volta ad incrementare i risultati rispetto a quanto è stato fatto nel corso del 2010.

In merito, la circolare invita gli Uffici periferici a rivolgere lo sguardo sul territorio ricadente sotto la propria competenza, in ragione del fatto che un *focus* a livello locale non può che essere maggiormente puntuale delle elaborazioni effettuate a livello centrale sulla sola scorta delle risultanze dell'Anagrafe tributaria.

Il documento prospetta, addirittura, l'avvio di **apposite campagne di accessi** finalizzate all'acquisizione di dati ed elementi propedeutici alla maggiore conoscenza del territorio e, conseguentemente, all'utilizzo nella fase accertativa sintetica: una sorta di controllo economico del territorio che la Guardia di Finanza, per analoghe finalità ma con impiego di risorse decisamente più rilevanti, svolge già da un triennio.

Il tutto anche con la finalità di evitare l'avvio di "controlli che portino alla contestazione di un maggior reddito di ammontare esiguo (poche migliaia di euro), anche nel presupposto che in quest'ultimo caso la ricostruzione può risentire di una insufficiente qualità probatoria delle presunzioni utilizzate".

#### ACCERTAMENTO

## La permanenza della GdF presso la sede deve essere per giorni «consecutivi»

Il Legislatore inserisce nello Statuto dei diritti del Contribuente una norma chiaramente pro Fisco

Si **modificano** costantemente le norme tributarie, ma i problemi rimangono irrisolti. Il riferimento riguarda la disposizione contenuta nell'articolo 7, comma 2, lettera c), del Decreto Sviluppo (DL n. 70/2011).

Viene introdotto un nuovo periodo all'articolo 12, comma 5, della L. n. 212/2000, meglio nota come **Statuto del contribuente**, per effetto del quale è disposto che il periodo di **permanenza** presso la sede del contribuente degli operatori civili e militari dell'Amministrazione finanziaria, dovuta a verifiche, non può superare i quindici giorni, prorogabili di altri quindici giorni, in tutti i casi in cui il controllo riguarda soggetti in regime di **contabilità semplificata** ovvero lavoratori autonomi. Prosegue la nuova norma, "anche in tali casi, ai fini del computo dei giorni lavorativi, devono essere considerati i giorni di effettiva presenza degli operatori civili e militari dell'Amministrazione finanziaria presso la sede del contribuente".

#### ROMA

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto: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](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

Dopo la modifica, l'attuale situazione, dunque, è la seguente:

- la verifica nei confronti dei soggetti in contabilità **ordinaria** presso la sede del contribuente non può superare i **trenta giorni** lavorativi, prorogabili di altri trenta giorni;
- la verifica nei confronti dei soggetti in contabilità semplificata e nei confronti dei lavoratori autonomi presso la sede del contribuente non può superare i **quindici giorni** lavorativi, prorogabili di altri quindici giorni.

In tutti i punti citati, la proroga deve avvenire solo nei casi di particolare complessità dell'indagine individuati e motivati dal dirigente dell'Ufficio.

Ciò che doveva essere modificato e precisato, per effetto anche dell'orientamento espresso dalla giurisprudenza, non è stato fatto. Infatti, con le nuove disposizioni è stato chiarito che i quindici giorni devono considerarsi come lavorativi e di effettiva presenza dei menzionati operatori, mentre il Legislatore avrebbe dovuto precisare che i giorni devono considerarsi come **consecutivi**, il che è anche consono al corpo normativo in cui la norma è inserita, denominato "Statuto dei diritti del contribuente".

La nuova norma diventa, in questa sede, momento necessario di **critica** in riferimento alla sua portata ed al suo ambito di applicazione, anche con riguardo alle recenti sentenze della giurisprudenza.

Questa ha assunto una posizione di garanzia per il contribuente. La Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, per esempio, con la sentenza n. [12/2008](#), ha ritenuto che la norma di cui al citato articolo 12 debba interpretarsi in modo **restrittivo**, ossia calcolando la durata massima della verifica come sommatoria di sessanta giorni (30 + 30) lavorativi e consecutivi.

Sulla stessa scia è la sentenza n. 95/2007 della Commissione Tributaria Provinciale di Cuneo, confermata in Regionale con n. [26/2009](#), la quale ha ritenuto illegittimo l'avviso di accertamento perché scaturente da una verifica protratta per trentuno giorni lavorativi senza proroga, anche se consecutivi.

Ancora, la "Provinciale" di Bari, sentenza n. [99/2010](#), ha annullato l'avviso di accertamento fondato sulle risultanze di una verifica di durata superiore ai trenta giorni lavorativi peraltro non consecutivi. In ultimo, a dar ragione su questa tesi è intervenuta la Suprema Corte con la sentenza n. [26689/2009](#), la quale conferma la consecutività del termine di trenta giorni, in quanto chiede al giudice del rinvio di misurare un arco temporale di tempo in cui si è sviluppata la verifica, circostanza questa non facilmente compatibile con una **permanenza frazionata**.

## In sede di conversione occorre modificare la norma

Tanto precisato, è facile intuire che, dopo la novella introdotta con il decreto in esame, rimane il **problema** della **consecutività** della permanenza nella sede dell'azienda o dello studio professionale da parte dei verificatori, risolta a favore del Fisco. Come evidenziato, la giurisprudenza si è espressa favorendo l'effettuarsi della verifica in giorni lavorativi e consecutivi e nei limiti previsti dal citato articolo 12. Se si opina diversamente, si concede

**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

un potere discrezionale agli organi verificatori (che certamente non possiedono), che potrebbero eseguire verifiche fiscali per periodi indefiniti, mediante permanenze frazionate presso la sede del contribuente di certo contrastante con la *ratio* della norma ora esaminata.

La permanenza frazionata, dunque, è contraria al principio di **certezza** del diritto e di tutela delle situazioni giuridiche, di cui il contribuente gode a pieno titolo per effetto delle norme contenute nello Statuto del contribuente.

È auspicabile, quindi, che il Legislatore tenga conto di quanto manifestato dalla giurisprudenza, intervenendo, in sede di **conversione** del decreto, con una modifica della norma verso l'orientamento suddetto.

## Detrazioni 36% e 55% sotto la lente dell'Agenzia

Con la circolare n. 20/2011, l'Agenzia si è occupata delle agevolazioni previste per gli interventi di recupero e riqualificazione immobiliare. Anche se le fatture e i bonifici eseguiti al fine di beneficiare della **detrazione IRPEF** del **36%** riportano il nominativo di un coniuge soltanto, che è anche colui che ha trasmesso la comunicazione preventiva di inizio lavori al Centro Operativo di Pescara, possono beneficiare dell'agevolazione anche gli **altri aenti diritto**, purché **indichino** nella propria **dichiarazione** dei redditi il **codice fiscale** del soggetto che ha inviato la comunicazione, che è quello che emerge dal bonifico. Principio di base è che il beneficio sia riconosciuto al soggetto che ha effettivamente sostenuto l'onere (*cfr.* ris. Agenzia Entrate n. [353/2008](#) e circ. n. [34/2008](#)).

Questo uno dei chiarimenti contenuti nella circolare dell'Agenzia delle Entrate 13 maggio 2011 n. [20](#), in materia di agevolazioni per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici.

Tra gli altri chiarimenti contenuti nel documento in oggetto, viene precisato che **non può continuare a beneficiare** della detrazione del 36% per le spese di ristrutturazione sostenute dal *de cuius* l'**erede** che **concede l'immobile in comodato**. Ciò in quanto, al fine di poter continuare a fruire del beneficio, l'**erede** deve avere l'**immediata disponibilità** del bene e deve poterne disporre liberamente.

Inoltre, i contribuenti che **installano addolcitori di acqua domestici** possono usufruire della detrazione IRPEF del 36% e dell'aliquota IVA agevolata del 10% se l'installazione

### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto: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](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

dell'apparecchio comporta **modifiche strutturali** che comprendono opere di manutenzione straordinaria dell'abitazione e/o degli impianti.

### **Per la detrazione del 55%, principio di cassa o di competenza**

In relazione alla detrazione IRPEF/IRES del 55%, invece, viene ribadito che il diritto di portare in detrazione le spese sostenute per la riqualificazione energetica è condizionato dalle regole di imputazione contenute nel TUIR. In altri termini, vale il **principio di cassa** se il soggetto che sostiene le spese è una **persona fisica non imprenditore**, mentre deve essere osservato il **principio di competenza** (le spese si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate) se gli interventi sono realizzati da un **imprenditore**.

Le spese sostenute nel 2010 in relazione a lavori che vengono ultimati nel 2011 devono essere:

- portate in detrazione nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2010 (es. in UNICO 2011 PF o nel modello 730/2011) se il soggetto è una persona fisica non imprenditore;
- portate in detrazione nella dichiarazione dei redditi relativa al 2011 (UNICO 2012) se sono realizzati da un imprenditore.

Nel caso in cui un contribuente svolga l'attività **professionale** presso **l'immobile** che utilizza anche per i propri fini **abitativi**, è possibile fruire della detrazione del 55% in relazione alle spese sostenute per la riqualificazione energetica, anche se le spese sono state dedotte nella misura del 50% ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo. Tale deduzione, infatti, non comporta il venir meno del diritto alla detrazione in esame, purché l'immobile sia detenuto in base a un titolo idoneo (es. proprietà) e che le spese siano rimaste a suo carico.

L'Agenzia delle Entrate, infine, precisa che, a partire dall'anno di imposta 2009, gli **errori** contenuti nella **scheda informativa** inviata all'**ENEA** possono essere **rettificati** telematicamente **entro** il termine di presentazione della **dichiarazione dei redditi** nella quale la spesa può essere portata in detrazione (circ. Agenzia Entrate n. [21/2010](#)). Pertanto, con riferimento alle schede inviate per le **annualità 2007 e 2008** che non possono essere rettificate, i contribuenti possono comunque beneficiare della detrazione del 55% a **condizione** che, in sede di controllo formale delle dichiarazioni *ex art. 36-ter* del DPR n. 600/1973, il contribuente **dimostrì** di aver osservato tutti gli adempimenti previsti dalla normativa e che **documenti** anche le spese non risultanti dalla scheda inviata all'**ENEA** originariamente. Diversamente, l'eventuale detrazione delle **spese sostenute** nel **2009** che non risultano dalla scheda inviata all'**ENEA** e che non sono state rettificate è da considerarsi **indebita** (*cfr.* ris. Agenzia delle Entrate 27 maggio 2010 n. [44](#)).

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto: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](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

# Contabilizzazione dell'avviamento negativo tra i fondi del passivo

Se si procede all'utilizzazione e manca una correlazione a oneri futuri, pare lecito l'accreditamento tra i componenti positivi del Conto economico

La rilevazione di un **“avviamento negativo”** da parte del cessionario di un'azienda può dipendere dal “buon affare” realizzato in sede di acquisizione (il prezzo pagato è addirittura inferiore al valore corrente dei singoli elementi aziendali), oppure dalla previsione di future perdite di esercizio. In occasione di un precedente intervento (si veda [“Cessione aziendale: quattro approcci contabili per l'avviamento negativo”](#) del 27 aprile 2011), si è visto che:

- nel primo caso, non si è in presenza di un vero e proprio avviamento negativo, ma piuttosto di una “differenza” che deve essere iscritta dal cessionario tra le riserve di patrimonio netto;
- nel secondo caso, si è in presenza di un avviamento negativo vero e proprio che deve essere iscritto dal cessionario tra i fondi per rischi e oneri del **passivo**.

Il fondo iscritto nella voce B.I.3 del passivo deve essere utilizzato di pari passo con la formazione dei risultati negativi di esercizio a fronte della cui previsione esso si è originato, esclusa qualsivoglia possibilità di utilizzo “soggettivo” ancorato al perseguitamento di mere politiche di bilancio.

Ciò detto, è opportuno interrogarsi su come si debba dare **rappresentazione contabile** della sua utilizzazione o, qualora vengano meno le previsioni di future perdite a fronte delle quali era stato rilevato, della sua eliminazione.

Nel caso in cui si debba procedere alla sua **eliminazione**, pare pacifico che il fondo per rischi e oneri debba essere stornato a componente straordinaria di Conto economico (voce E.20) dell'esercizio in cui vengono meno le previsioni di future perdite, a fronte delle quali era stato rilevato nel passivo l'avviamento negativo.

Nel caso si proceda invece alla sua **utilizzazione** di pari passo con il manifestarsi delle perdite a fronte della cui previsione era stato rilevato, è lecito chiedersi se la parte utilizzata del fondo debba essere stornata a Conto economico:

- tra i componenti **positivi** dell'esercizio,
- oppure in diretta diminuzione dei componenti **negativi** dell'esercizio.

Questa seconda modalità di contabilizzazione è quella che generalmente caratterizza le utilizzazioni dei fondi del passivo accesi a fronte di specifici rischi e oneri futuri: quando il rischio o l'onere futuro si traduce in passività certa nell'*an* e nel *quantum*, il corrispondente costo viene neutralizzato fino a concorrenza dell'importo a suo tempo accantonato nell'apposito fondo, dando per il resto adeguata informativa in sede di Nota integrativa. In questo senso, per lo meno, si poneva il “vecchio” principio contabile nazionale n. 19, mentre l'**attuale versione**, revisionata dall'OIC nel 2005, nulla più prevede in merito.

**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

Ecco quindi che, ove l'accensione del fondo sia direttamente correlabile a specifiche tipologie di componenti negativi futuri il cui sostenimento determina nei successivi esercizi perdite di gestione, l'utilizzo del fondo, parallelamente al manifestarsi di detti componenti negativi (e delle conseguenti perdite), può avere luogo mediante imputazione a diretta neutralizzazione degli specifici componenti negativi cui è correlato.

Ove però manchi una diretta correlazione a specifiche tipologie di oneri futuri ed il fondo sia quindi correlabile esclusivamente alla previsione del manifestarsi di perdite gestionali "complessive", è lecito chiedersi se non sia possibile ritenere "consentita" anche una differente modalità di utilizzo del fondo, a latere di quella che sembrerebbe doversi considerare "consigliata".

La modalità di utilizzo "**consigliata**", in quanto più aderente a quanto avviene quando si utilizzano i "veri e propri" fondi per rischi o oneri del passivo, sembrerebbe essere quella che comporta l'imputazione del fondo a diretta neutralizzazione di tutti i componenti negativi di Conto economico aventi natura ordinaria (poiché, concettualmente, in sede di previsione delle perdite future e quindi di attualizzazione dell'avviamento negativo, non dovrebbe essere stato possibile considerare anche i componenti positivi e negativi di natura straordinaria), procedendo, ove il fondo risultasse incapiente rispetto all'entità degli oneri, con un criterio di abbattimento proporzionale dei medesimi.

La modalità di utilizzo che sembrerebbe lecito ritenere "**consentita**", in questa peculiare fattispecie, è quella che comporta l'accreditamento del **fondo** tra i **componenti positivi** del Conto economico (voce A.5), per un importo comunque non superiore a quello che consente di coprire l'eventuale perdita derivante gestione ordinaria (sempre in considerazione del fatto che, in sede di previsione delle perdite future e quindi di attualizzazione dell'avviamento negativo, non dovrebbe essere stato possibile considerare anche il risultato della gestione straordinaria).

In entrambi i casi, comunque, deve essere data adeguata informazione nella **Nota integrativa** del bilancio.

## Le movimentazioni bancarie inchiodano l'evasore totale

Se i versamenti non risultano dalle scritture contabili e non sono diversamente giustificati, rappresentano ricavi non dichiarati

I versamenti bancari non risultanti dalle scritture contabili costituiscono ricavi non dichiarati se il contribuente non ne fornisce una diversa giustificazione; è **inutile**, a tal fine, il tentativo di **ricondurre** le operazioni bancarie a inverosimili "**attività occasionali**". Lo ha stabilito la C.T. Prov. di Alessandria, con la sentenza n. 51/3/11 del 26 aprile 2011.

### **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 contribuente riceveva un avviso di accertamento, con cui il competente Ufficio dell'Agenzia delle Entrate richiedeva il pagamento di IRPEF, IVA, IRAP e contributi INPS, a seguito dell'omessa dichiarazione di redditi d'impresa per oltre 150.000 euro. Tale cifra costituiva il risultato derivante dalle indagini finanziarie esperte dal Fisco sul conto corrente della contribuente, su cui, appunto, erano confluite ingenti somme versate dalla stessa. L'Ufficio, pertanto, applicava la **presunzione** di cui all'art. 32, comma 1, numero 2), del DPR 600/1973 e all'art. 51, comma 2, numero 2), del DPR 633/1972, in base alla quale i versamenti rilevati nel corso delle indagini finanziarie sui conti correnti riferibili al contribuente devono essere considerati, ai fini dell'accertamento, alla stregua di **ricavi non dichiarati**, salvo che il contribuente non dimostri di averne tenuto conto nella **determinazione del reddito** o che essi siano fiscalmente irrilevanti.

Avverso l'atto impositivo, veniva proposto ricorso alla C.T. Prov., con una strategia difensiva alquanto "particolare": la contribuente, infatti, asseriva che tali versamenti bancari non erano **ascrivibili all'attività formalmente conosciuta** dal Fisco per via della relativa partita IVA, ovvero quella di "design e styling di beni personali", ma sarebbero stati relativi, invece, all'asserita attività occasionale di **massagista**, da cui, però, sarebbero derivati modestissimi introiti e che non sarebbe stata assolutamente qualificabile come lavoro autonomo professionale e, pertanto, neppure soggetta ad IRAP.

L'Ufficio ribadiva la correttezza del suo operato, osservando, tra l'altro, che i versamenti sul conto corrente erano **periodici e costanti**, così da dimostrare una **continuità degli incassi**; inoltre, a fronte delle innumerevoli contestazioni delle singole operazioni bancarie, la contribuente era stata in grado di giustificarne soltanto tre.

La C.T. Prov., investita della questione, ha evidenziato, innanzitutto, che la contribuente era un **evasore totale**. I giudici hanno osservato, poi, che era assai verosimile che le somme relative ai versamenti bancari derivassero dall'unica attività conosciuta dal Fisco – "design e styling di beni personali" – dal momento che la contribuente aveva **mantenuto attiva la partita IVA**, pur non dichiarando nulla, e ciò non avrebbe avuto alcun senso se l'attività effettivamente fosse stata cessata. Inoltre, il Collegio ha riscontrato diverse incongruenze tra quanto asserito dalla contribuente circa la derivazione dei proventi dall'attività occasionale di massagista e taluni riscontri fattuali: dai listini delle Camere di Commercio, infatti, era stato desunto il **prezzo orario** delle prestazioni delle massagiste, rilevando un importo che, se confrontato con i versamenti in oggetto, forniva un risultato, in termini di numero di prestazioni giornaliere, assolutamente **inverosimile**; peraltro, i giudici provinciali hanno osservato che l'effettuazione di tali prestazioni richiedeva quantomeno un locale idoneo e un minimo di attrezzatura specifica, che, però, la contribuente non aveva dimostrato in alcun modo di possedere.

## Fallisce la "singolare" strategia difensiva della contribuente

### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
inforoma@studiocastellano.com

### **ARIANO IRPINO**

Via Fontana Angelica, 1 - Centro Direz. F.A.C.I.  
83031 Ariano Irpino (AV)  
Tel. 0825 892086 - Fax 0825 892642  
info@studiocastellano.com - castellanovincenzo@virgilio.it

In conclusione, secondo la C.T. Prov., i versamenti bancari rilevati dall'Ufficio non potevano che ricondursi all'attività di "design e styling di beni personali", da cui derivava inevitabilmente il **reddito d'impresa non dichiarato** dalla contribuente e accertato dall'Ufficio.

La singolare strategia difensiva si è rivelata così inefficace. In effetti, sarebbe forse più opportuno cercare di giustificare, per quanto possibile, i movimenti finanziari contestati dal Fisco piuttosto che "accampare" assunti difensivi difficilmente sostenibili. Appena un mese fa, un contribuente aveva cercato di giustificare le operazioni bancarie contestate, adducendo la **concessione e restituzione di prestiti**, ed esibendo, a dimostrazione di ciò, le dichiarazioni sostitutive di atto notorio rilasciate dai beneficiari delle somme, che attestavano l'effettuazione di tali prestiti. Anche in quella occasione, però, i giudici non hanno creduto a tale tesi difensiva (C.T. Reg. di Torino, sent. del 24 marzo 2011, n. 32/26/11).

## **Omesso versamento ritenute 2004: Tribunale di Milano vs Cassazione**

I giudici milanesi contestano la possibile rilevanza penale di tali condotte sancita dalla Suprema Corte

Ai sensi dell'art. 10-*bis* del DLgs. 74/2000 (omesso versamento di ritenute certificate), è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versi entro il termine previsto per la **presentazione della dichiarazione annuale** di sostituto d'imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti, per un ammontare superiore a **50.000 euro per ciascun periodo d'imposta**. Tale fattispecie è stata introdotta dall'art. 1 comma 414 della L. 311/2004 (Finanziaria per il 2005) ed è in vigore dal **1° gennaio 2005**. Il reato in esame ha carattere istantaneo e si perfeziona al momento della scadenza del termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d'imposta. In assenza di indicazioni transitorie, si pone la questione relativa alla rilevanza penale degli **omessi versamenti posti in essere nel corso del 2004**, ovvero in un momento in cui tale condotta presentava rilevanza solo ai fini delle sanzioni amministrative (ove non effettuate entro il giorno 16 del mese successivo, *ex artt. 8 del DPR 602/73, 17 e 18 del DLgs. 241/97 e 13 del DLgs. 471/97*), in ragione del fatto che la nuova fattispecie ha ancorato il termine per l'adempimento, ai fini penali, in un momento successivo (30 settembre 2005).

Sul punto, il Tribunale di Milano, nella sentenza 21 novembre 2008 n. [2255](#), aveva precisato che gli omessi versamenti di ritenute certificate posti in essere nel corso del 2004 riguardavano un periodo in cui **"non" era vigente l'art. 10-*bis* del DLgs. 74/2000**, ma la sola previsione sanzionatoria amministrativa. Lo spostamento dei termini operato dalla

### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto: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](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

norma penale, ai fini dell'integrazione della fattispecie, non poteva, quindi, incidere su tali violazioni, perché già perfezionate all'atto dell'entrata in vigore della nuova disposizione (che non poteva che rivolgersi alle omissioni poste in essere successivamente alla sua entrata in vigore). Lo spostamento in avanti dei termini per procedere ai versamenti, disposto con legge successiva, non poteva incidere sul *tempus commissi delicti* quando la violazione (ancorché di carattere omissivo proprio) si fosse già perfezionata nel vigore della precedente legge.

La soluzione è stata contraddetta dalla Corte di Cassazione. Nella sentenza 7 luglio 2010 n. [25875](#) si è stabilito che l'applicazione della fattispecie in questione alle ritenute operate nell'anno 2004 **non comporta violazione del principio di irretroattività** della norma penale. La fattispecie penale, infatti, non coinciderebbe con quella prevista dalla normativa fiscale, alla quale sono connesse sanzioni di natura esclusivamente amministrativa. Più precisamente, l'art. 10-bis del DLgs. 74/2000 si riferisce alle **ritenute complessivamente operate** nell'anno di imposta e prevede quale termine per l'adempimento quello stabilito per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta; con il maturare di tale scadenza si verifica l'evento dannoso per l'Erario previsto dalla fattispecie penale. La norma tributaria, invece, ha ad oggetto le **ritenute operate mensilmente** e fissa il termine per il versamento delle stesse all'Erario per il giorno 16 del mese successivo. Premesso quanto sopra, la condotta omissiva propria, avente ad oggetto il versamento delle ritenute relative all'intero anno di imposta, **si protrae fino alla scadenza del citato termine annuale**, che coincide con la data di commissione del reato; mentre a nulla rileva il già verificatosi inadempimento agli effetti fiscali. La scadenza del termine per il versamento delle ritenute, peraltro, **non fa venir meno l'obbligazione tributaria**; sicché è la permanenza di quest'ultima, considerata nel suo complessivo ammontare riferito all'anno d'imposta, ad essere configurata come reato in relazione all'ulteriore scadenza fissata per il pagamento.

Il Tribunale di Milano, con sentenza 21 aprile 2011 n. 3405, afferma ora che la decisione dei Giudici di Legittimità non è condivisibile, dal momento che un'**interpretazione costituzionalmente orientata** della disposizione esclude che omissioni maturate in un'epoca in cui integravano solo un illecito amministrativo possano, in virtù di una norma incriminatrice successiva, acquisire rilevanza penale. In particolare, riprendendo quanto già sostenuto nella sentenza 21 novembre 2008 n. 2255, si sottolinea la centrale importanza del **perfezionamento della fattispecie amministrativa**, che preclude alla stessa di acquisire carattere penale in virtù di una disposizione di legge successiva, "cristallizzandosi" nella dimensione allora contemplata (cfr. Corte Cost. 17 dicembre 1987 n. 522). L'omesso versamento delle ritenute maturato prima del 1° gennaio 2005 continua, quindi, a costituire illecito amministrativo anche se di ammontare superiore alla soglia di punibilità. Non rileva, al proposito, che la fattispecie penale preveda un termine di consumazione dell'omissione differito rispetto all'illecito amministrativo: sia perché le violazioni si erano già

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto: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](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)



Professionisti d'Impresa  
Studio di Consulenza Societaria e Tributaria

**perfezionate**, sia perché la nuova disciplina non poteva che essere **rivolta al futuro** ovvero alle omissioni di versamento non ancora realizzate. In tale contesto, gli elementi aggiuntivi che connotano la fattispecie penale sono tali da giustificarne la **“specialità”**, ma non certo la **“retroattività”**.

Societa' per azioni e in accomandita per azioni

## I termini del sufficiente aggiornamento della stima nei conferimenti di beni in natura

Il criterio di calcolo dell'aggiornamento dei dati risultanti dalla valutazione dei beni in natura da conferire in una societa' azionaria secondo il meccanismo alternativo dell'art. 2343-ter c.c. puo' essere applicato analogicamente anche al procedimento ordinario ex art. 2343 c.c.. In questo caso, si considerano aggiornate le valutazioni contenute nella perizia di stima quando non siano decorsi oltre quattro mesi dalla delibera che approva un aumento del capitale sociale ovvero sei mesi da quando l'aumento di capitale viene effettivamente eseguito (Massime notarili in materia societaria, n. 117).

Con la massima n. 117 il Consiglio Notarile di Milano offre indicazioni chiare e certe circa l'utilizzo concreto della perizia di stima prescritta dall'art. 2343-ter c.c. per le operazioni di conferimento di beni in natura. Il D.lgs. 142/2008, recependo una direttiva comunitaria in modifica della II Direttiva CE, ha introdotto nel codice civile gli artt. 2343-ter e 2343-quater.

Queste norme, riferite esclusivamente alle società azionarie e, quindi, non applicabili alle società a responsabilità limitata, prevedono un meccanismo di valutazione dei conferimenti in natura alternativo rispetto a quello indicato dall'art. 2343 c.c. (ossia, redazione di una perizia giurata di stima di un esperto designato dal tribunale nel cui circondario ha sede la società).

Il procedimento che la novella consente di utilizzare per la valutazione dei beni in natura è senza dubbio più agile, flessibile e meno costoso per le società interessate; a ciò si aggiunga che gli strumenti di valutazione introdotti dall'art. 2343-ter c.c. permettono di procedere con estrema rapidità nell'operazione societaria, senza dover attendere i tempi della nomina dell'esperto e della successiva redazione della stima da parte di quest'ultimo.

Infatti, come noto, in luogo della perizia di valutazione, è possibile utilizzare il prezzo medio ponderato ricavato dalla negoziazione dei valori mobiliari oggetto di conferimento, ovvero il fair value iscritto nel bilancio (quando questo è stato sottoposto senza rilievi a revisione legale) ovvero il valore risultante da una stima redatta da un esperto indipendente, riferita ad una data precedente di non oltre sei mesi il conferimento. È su tale dato temporale che si concentra la massima in oggetto, con la consapevolezza che proprio su tali elementi, nella pratica, ci si gioca la buona riuscita di importanti operazioni sul capitale sociale.

La lettura combinata dell'art. 2343-ter, secondo comma, lett. b) - che stabilisce un termine di **“validità”** della perizia non superiore di sei mesi rispetto al conferimento - e dell'art. 2440, quarto comma, c.c. - secondo cui il termine deve essere misurato in relazione al momento in cui il conferimento viene eseguito - permette una completa definizione dei termini della questione e conduce la Commissione di studi milanese ad un'interpretazione estensiva della portata della norma.

In primo luogo, infatti, sembra potersi utilizzare il criterio temporale sopra indicato anche per valutare la data di aggiornamento della perizia di stima redatta e giurata a norma dell'art. 2343 c.c., ossia con il c.d. sistema ordinario di valutazione.

### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto: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](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

Dottrina e giurisprudenza hanno faticato a ricavare corretti criteri di validità temporale della data di aggiornamento della perizia redatta in conformità allo schema ordinario proprio perché l'art. 2343 c.c. tace sul questo pur importante aspetto.

La tesi prevalente era nel senso di considerare valida la perizia che recava una data di aggiornamento degli elementi valutati non anteriore di quattro mesi rispetto alla data del conferimento.

Benché i parametri di valutazione alternativi di cui all'art. 2343-bis c.c. sembrano meno affidabili rispetto a quello ordinario, come dimostrato dal diritto della minoranza di chiedere l'applicazione dell'art. 2343 c.c. ovvero dalla possibilità di riaprire la valutazione al procedimento ordinario quando gli amministratori mettano in dubbio le valutazioni utilizzate (art. 2343-quater, c.c.), non vi sono argomenti contrari ad utilizzare, nella valutazione di un compendio conferito in una s.p.a., le risultanze di una perizia di stima redatta a norma dell'art. 2343 c.c. ed aggiornata ad una data non anteriore a sei mesi dall'esecuzione del conferimento.

La Massima fa chiarezza anche in merito ad un altro elemento di grande importanza pratica: il dies ad quem che deve essere considerato per misurare il termine di aggiornamento dei valori risultanti dalla perizia.

Assodato, infatti, che sia possibile utilizzare indifferentemente il procedimento alternativo o quello tradizionale sia in caso di costituzione della società con conferimento di bene in natura sia nell'ipotesi dell'aumento del capitale, occorre por mente al momento finale cui occorre guardare per calcolare il termine di validità (o, per meglio dire, di utilizzabilità) della perizia.

Infatti, se costituzione della società ed esecuzione del conferimento necessariamente coincidono (art. 2342, terzo comma, c.c.), a diversi scenari si può giungere quando il conferimento in natura sia previsto in sede di aumento del capitale sociale. In tal caso, può darsi che chi conferisce il bene in natura sottoscriva l'aumento del capitale contestualmente alla delibera assembleare, e, allora, a norma del già richiamato art. 2342, terzo comma, c.c. - in virtù del rinvio espresso dall'art. 2440, primo comma, c.c. - sottoscrizione ed esecuzione del conferimento coincideranno in un'unica data, che sarà assunta come dies ad quem per valutare l'utilizzabilità dei valori di stima utilizzati in forza del parametro dei sei mesi stabilito dall'art. 2343-ter c.c.; a diverse considerazioni deve giungersi quando la sottoscrizione non avvenga contestualmente alla delibera di aumento del capitale, ma in un momento successivo, con la conseguenza che vi potranno essere due momenti distinti nei quali sarà giudicato l'aggiornamento della perizia: la delibera di approvazione dell'aumento del capitale e l'effettiva sottoscrizione dello stesso.

La tesi tradizionale sostiene che - nel valutare l'utilizzabilità dei dati portati dalla perizia giurata di stima ex art. 2343 c.c. - sia sufficiente tenere in considerazione la prima data - quella della delibera - e non la seconda - quella, successiva, di effettiva esecuzione del conferimento. Allo stesso tempo, indica il termine di aggiornamento della perizia in quattro mesi. Quando, in luogo della perizia di stima giurata a norma dell'art. 2343 c.c., si utilizzi per la valutazione dei beni in natura una perizia (non giurata) a norma dell'art. 2343-ter c.c. - ovvero ci si valga di uno degli altri criteri alternativi elencati nella norma - occorrerà calcolare il termine di sei mesi di aggiornamento alla data di effettiva esecuzione del conferimento.

La maggiore rigidità della norma che ancora il parametro temporale in questione all'esecuzione del conferimento e non al momento della delibera, dipende probabilmente dalla richiamata minore affidabilità del procedimento di stima rispetto a quello tradizionale e che avrebbe indotto il legislatore a pretendere che, in ogni caso, l'operazione abbia termine entro sei mesi dalla data di aggiornamento dei valori utilizzati per la valutazione dei beni.

In altri termini, come precisa la Massima, il legislatore ha individuato minuziosamente le condizioni che permettono di sostituire il regime più garantista dell'art. 2343 c.c. con quello semplificato previsto dall'art. 2343-ter c.c.; d'altra parte, non pare ci siano ragioni sostanziali che, nel silenzio dell'art. 2343 c.c., impediscano l'uso del medesimo criterio di calcolo del periodo di sei mesi durante il quale conservano validità

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto: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](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)



Professionisti d'Impresa  
Studio di Consulenza Societaria e Tributaria

le valutazioni contenute nella perizia giurata di stima, fermo restando che, qualora in sede si aumento del capitale, si opti per utilizzare come dies ad quem la data della delibera e non quella di esecuzione del conferimento, il limite temporale di utilizzabilità scenderà ai quattro mesi che erano il parametro tradizionalmente costruito da dottrina e giurisprudenza per questa fattispecie.

In conclusione, quando il compendio oggetto di conferimento in sede di aumento di capitale sia valutato a norma dell'art. 2343 c.c., l'aggiornamento dei relativi elementi può essere misurato in quattro mesi se si consideri quale dies ad quem la data della delibera ed in sei mesi se, invece, ci si riferisca alla data di esecuzione del conferimento.

Disappunto per la sentenza n. 217/2010 della Consulta

## No alla sospensione dell'esecutività della sentenza tributaria

Se non si dubita della costituzionalità dell'art. 68 del D. Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, allora non si può dubitare dell'esclusione della sospensione delle sentenze tributarie.

Con l'ordinanza n. 80/23/11, pronunciata il 24 marzo 2011 e depositata il 28 aprile scorso, la Sez. 23<sup>a</sup> della CTR di Bari - Sez. staccata di Lecce si è pronunciata in merito alla possibile **sospensione in appello della sentenza emessa in primo grado**.

Ebbene, l'ordinanza in commento si profila particolarmente interessante perché con essa i giudici pugliesi hanno espresso il loro **disappunto in merito alla sentenza n. 217/2010**, emessa dalla Corte Costituzionale sull'argomento.

La questione rimessa al Giudice delle Leggi riguardava la legittimità dell'art. 49 del D.Lgs. n. 546/1992 perché ritenuto in contrasto con gli articoli 3, 23, 24, 111 e 113 della Costituzione, nonché - quale norma interposta all'art. 10 Cost. - con l'art. 6, comma 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali.

Ciò poiché l'art. 49, D.Lgs n. 546/92 dispone che "alle impugnazioni delle sentenze delle commissioni tributarie si applicano le disposizioni del titolo III, capo I, del libro II del codice di procedura civile, escluso l'art. 337 e fatto salvo quanto disposto nel presente decreto".

A sua volta, poi, l'art. 337 c.p.c., nel disporre che "l'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa", fa salvi i casi disciplinati dagli articoli 283, 373, 401 e 407 del c.p.c..

L'eccepita incostituzionalità, secondo la Commissione rimettente, andrebbe ravvisata nel fatto che la suddetta previsione, nell'escludere l'applicabilità alle impugnazioni nel processo tributario dell'art. 337 c.p.c., sembrerebbe, altresì, escludere anche gli articoli in esso menzionati, tra i quali è compreso l'art. 373 c. p.c. che prevede la possibilità per la parte, qualora dall'esecuzione della sentenza impugnata possa derivare un **danno grave e irreparabile**, di presentare **istanza di sospensione al giudice che ha pronunciato la sentenza** il quale, con ordinanza non impugnabile, può disporre che l'esecuzione sia sospesa o che sia prestata congrua **cauzione**.

Ebbene, ciò premesso, nel dichiarare inammissibile la questione di legittimità costituzionale dell'art. 49, comma 1, D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, la Corte tuttavia fornisce un'interpretazione alternativa di detta norma secondo la quale "il contenuto normativo dell'art. 337 cod. proc. civ. (inapplicabile al processo tributario, per l'espresso disposto della norma censurata) è costituito da una **regola** («L'esecuzione della sentenza non è sospesa per effetto dell'impugnazione di essa») e da una **eccezione** alla stessa regola («salve le disposizioni degli artt. [...] 373 [...]»)", conseguentemente, secondo la Corte, "l'inapplicabilità al processo tributario - in

### 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

forza della disposizione censurata - della regola, sostanzialmente identica, contenuta nell'art. 337 cod. proc. civ. e nel primo periodo del primo comma dell'art. 373 dello stesso codice, non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo tributario anche delle sopraindicate "eccezioni" alla regola e, quindi, non esclude di per sé la sospendibilità *ope iudicis* dell'esecuzione della sentenza di appello impugnata per cassazione".

Pertanto, seguendo lo stesso percorso argomentativo della Corte Costituzionale, secondo il quale l'esclusione dell'applicabilità della regola contenuta nell'art. 337 del c.p.c., così come richiamato dall'art. 49 del D.Lgs. n. 546/1992, non comporta necessariamente l'inapplicabilità al processo tributario anche delle eccezioni in esso contenute, si avrebbe l'applicabilità dell'art. 283 c.p.c. (norma anch'essa prevista dall'art. 337 c.p.c. come eccezione alla sua applicazione), ai sensi del quale "il giudice d'appello su istanza di parte, proposta con l'impugnazione principale o con quella incidentale, quando sussistono gravi e fondati motivi, anche in relazione alla possibilità di insolvenza di una delle parti, sospende in tutto o in parte l'efficacia esecutiva o l'esecuzione della sentenza impugnata, con o senza cauzione".

Invece, secondo i giudici pugliesi, "nell'esercizio della discrezionalità di cui gode *in subiecta materia*, con gli artt. 68 e 69 D.Lgs., 546 cit. (e 19, D.Lgs. n. 472/1997 per le sanzioni) il legislatore ha temperato la non sospendibilità con la graduazione dell'esecutività delle sentenze di rigetto (totale o parziale) in funzione del grado in cui sono pronunciate".

In ragione di ciò, quindi, secondo loro, non sarebbe stato inutile che la Corte Costituzionale, in tale pronuncia, avesse fatto cenno all'art. 68 cit. giacché "questa disposizione è la cifra della ragionevolezza del sistema". Ed inoltre "c'è un legame indubbio, nel contemporamento di contrapposte posizioni costituzionalmente garantite, tra l'esclusione della sospensione e la progressione esecutiva (dai due terzi all'intero) delle sentenze favorevoli in toto o in parte all'amministrazione".

Conseguentemente, non essendo stata messa in discussione la compatibilità costituzionale dell'art. 68 cit., essi concludono disponendo che non c'è nemmeno spazio per dubitare dell'esclusione della sospendibilità *de qua*.

(Ordinanza Commissione tributaria regionale Puglia 28/04/2011, n. 80)  
11/05/2011

Natura della condanna ex art. 96 cpc

## Lite temeraria: risarcimento o sanzione?

La nuova responsabilità aggravata ha natura sanzionatoria con carattere pubblicistico poiché, punendo chi viola il principio costituzionale della durata del giusto processo, mira a tutelare l'interesse pubblico alla funzionalità dell'apparato giurisdizionale.

La nuova responsabilità aggravata ha natura sanzionatoria con carattere pubblicistico poiché, punendo chi viola il principio costituzionale della durata del giusto processo, mira a tutelare l'interesse pubblico alla funzionalità dell'apparato giurisdizionale.

L'aspetto essenziale posto dal nuovo III comma dell'articolo 96 del C.p.c. (introdotto dalla legge n. 69 del 2009) è stabilire se la condanna - che il giudice può dichiarare anche d'ufficio in sede di pronuncia delle spese- abbia natura «risarcitoria» o «sanzionatoria».

Con la sentenza in rassegna il Tribunale di Rovigo - sezione distaccata di Adria - ha ritenuto legittimo attribuire a tale istituto, posto a custodia di un interesse pubblicistico, natura sanzionatoria.

Ora, prescindendo totalmente dal danno subito dalla parte, il Giudice ne ha voluto sottolineare la finalità: punire il comportamento processuale della parte che viola il principio costituzionale della durata del giusto

**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

processo integrando così un abuso del processo, una distorsione delle finalità riconosciute, inter alia, dall'art. 24 della costituzione.

All'uopo si ricorda che nonostante l'acceso dibattuto della dottrina e della giurisprudenza, la determinazione della natura giuridica è imprescindibile, giacché rilevante per individuare i criteri ai quali parametrare la somma di danno da liquidare, atteso che la norma non dà alcun tipo di riferimento.

Secondo G. Finocchiaro (cfr. G.D. n. 49/10 pag 26-28) questo dilemma pare impossibile da sciogliere in modo definitivo e netto, atteso che il tenore testuale della nuova disposizione, la sua collocazione topografica nell'ambito dell'articolo dedicato alla «responsabilità aggravata» nonché i tradizionali principi sistematici in materia di responsabilità civile si elidono vicendevolmente.

D'altro canto, facendo uno sforzo interpretativo nell'applicazione della disposizione e limitandola a quelle condotte che siano imputabili soggettivamente alla parte, a titolo di dolo e colpa (anche non grave), ovvero ad una condotta negligente che ha in qualche modo determinato un allungamento dei termini del processo (ex multis, in questo senso, Tribunale di Terni 17/5/10 e Tribunale di Varese 27/5/10) si pone un freno e si evita che il Giudice possa applicarla sempre, in ogni caso di soccombenza.

Nel caso di specie - in cui si verteva nell'ambito di un procedimento possessorio, ove introducendo irruzialmente un giudizio di merito infondato in fatto ed in diritto, l'attore è stato condannato ex art. 96 III co. c.p.c. al pagamento di una somma di €. 5.000,00 -, Il Tribunale ha indicato anche i criteri per la determinazione della somma da liquidare, ovvero:

- a) l'intensità dell'elemento soggettivo;
- b) la gravità della condotta di abuso del processo;
- c) l'incidenza sulla durata. Summatim, al Giudicante spetta il compito di non applicare la norma in modo troppo esteso, onde non ledere le garanzie costituzionali dell'accesso alla giustizia ma, al tempo stesso, neppure ignorarla, continuando così ad assecondare il malcostume di permettere pressoché qualsiasi forma di difesa.

Anche l'avvocato, comunque, ha un ruolo fondamentale nell'informare e guidare la parte assistita verso la strategia difensiva più consona. Questa disposizione se applicata debitamente potrà essere un valido strumento per disincentivare l'accesso "abusivo" alla giustizia.

(Sentenza Tribunale ROVIGO 07/12/2010)  
10/05/2011

CONTENZIOSO

## **Società di persone, il creditore può agire in via esecutiva nei confronti dei soci**

Il mandato ad agire contro la società comprende anche il potere di intimare il precezzo di pagamento a tutti i soci illimitatamente responsabili  
Poiché il titolo esecutivo conseguito nei confronti di una società di persone abilita il **credитore** ad agire **direttamente in via esecutiva** anche nei confronti dei soci

### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto: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](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

illimitatamente responsabili, il “mandato ad litem” dallo stesso conferito al proprio avvocato per il giudizio di cognizione contro la società **si estende** anche al **preceppo di pagamento** intimato ad uno dei predetti soci.

È questo il principio di diritto enunciato dalla terza sezione della Corte di Cassazione nella sentenza n. [11311](#), 23 maggio 2011.

Nel caso in esame, il **socio accomandatario** di una **sas** si era opposto al preceppo di pagamento intimatogli da uno dei creditori sociali in forza di precedenti sentenze di condanna dallo stesso ottenute nei confronti della società.

La Corte di Appello gli aveva dato **ragione**, sostenendo che la procura conferita al difensore a margine dell’atto di citazione, contenente la domanda di condanna della sas al pagamento dei propri debiti, non avrebbe potuto consentire al medesimo difensore di intimare il pagamento, sottoscrivendo il relativo atto di preceppo, direttamente ad uno dei componenti della compagine sociale. Ciò per “l’insuperabile diversità tra destinatario della condanna e dell’intimazione del pagamento”.

Tale verdetto viene completamente **capovolto** dalla Suprema Corte, la quale affronta separatamente i **due profili** che vengono in considerazione nel caso di specie – ossia l’**estensione della procura** conferita all’avvocato per il giudizio di cognizione e l’**estensione della responsabilità dei soci** di società di persone per le obbligazioni sociali – per poi giungere al principio di diritto sopra riportato.

Per quanto riguarda il primo profilo, è principio consolidato – ricordano i giudici – che la **procura** conferita al difensore nel processo di cognizione è volta non soltanto al conseguimento del provvedimento giurisdizionale favorevole, ma anche all’**attuazione concreta** del “comando” del giudice, quando questo non sia spontaneamente ottemperato dalla controparte. Il mandato conferito per il giudizio di cognizione si estende, quindi, normalmente **anche alla fase esecutiva**, nonché agli indispensabili atti preliminari o prodromici di quest’ultima, quali, appunto, il preceppo.

Quanto al secondo profilo, altrettanto pacifico è il principio secondo cui la sentenza di condanna pronunciata in un processo tra il creditore di una società di persone e la società costituisce **titolo esecutivo** anche contro il **socio illimitatamente responsabile** della società stessa, in quanto “dall’obbligazione sociale deriva necessariamente [salvo il beneficio della preventiva escusione del patrimonio sociale] la responsabilità del socio” e, dunque, una situazione non diversa da quella che, secondo l’art. 477 c.p.c., consente di porre in esecuzione il titolo in confronto di soggetti diversi dalla persona contro cui è stato formato (così, tra le altre, Cass. nn. [1040/2009](#) e [14165/2009](#)).

**Le società di persone sono dotate di autonomia patrimoniale  
“imperfetta”**

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto: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](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

Va, infatti, ricordato che le società di persone sono dotate di **autonomia patrimoniale “imperfetta”** e che, per ciò che riguarda la responsabilità per le **obbligazioni sociali**, alla responsabilità principale della società con il suo intero patrimonio si aggiunge la **responsabilità personale, illimitata e solidale** di tutti i soci illimitatamente responsabili (e, quindi, nella sas, dei soci accomandatari), i cui patrimoni sono protetti dalle iniziative dei creditori sociali soltanto dal “fragile diaframma della sussidiarietà”. Per la struttura delle società personali, il debito della società resta essenzialmente un debito che fa capo anche al singolo socio.

Alla luce della congiunta applicazione dei principi sopra illustrati, può, dunque, concludersi che il mandato ad agire contro la società di persone comprende implicitamente il **potere di agire in via esecutiva**, come pure di intimare il **preventivo precezzo**, al fine di conseguire l’oggetto della domanda rivolta alla società, anche nei confronti di tutti coloro – nella specie, tutti i soci illimitatamente responsabili – cui sia opponibile il titolo esecutivo.

## Conferimento in spa quotata: i documenti ai fini procedurali

La conferitaria deve predisporre la relazione illustrativa degli amministratori, il parere di congruità e la relazione di stima. In occasione di precedenti interventi, abbiamo preso in considerazione l’insieme delle disposizioni recate dal **TUF** (si veda “[Conferimento in spa quotata, valida anche la disciplina speciale recata dal TUF](#)” del 12 marzo 2011) e di quelle di matrice regolamentare approvate dalla **CONSOB** (“[Conferimento in spa quotata, regolamento Consob sempre operativo](#)” del 17 marzo 2011) che integrano o derogano, dal punto di vista procedurale, la disciplina del codice civile applicabile alle operazioni di conferimento d’azienda, quando la società **conferitaria** è una **quotata**.

Dall’insieme delle predette disposizioni, oltre che naturalmente da quelle recate dal codice civile, risulta possibile riepilogare in forma schematica l’insieme di **documenti** che, ai **fini procedurali**, devono essere predisposti a cura della spa quotata conferitaria dell’azienda:  
- la **relazione illustrativa** degli amministratori, la quale però, oltre a recare le informazioni previste dal comma 6 dell’art. 2441 c.c., deve recare anche le ulteriori informazioni previste nel num. 4 dello schema n. 2 dell’Allegato 3A del regolamento CONSOB 11971/1999, ossia: **illustrazione dell’operazione** e dei relativi riflessi sui **programmi gestionali** della società conferitaria; indicazione del **valore** attribuito ai beni oggetto di conferimento nella relazione di stima *ex art. 2440 c.c.*; indicazione del numero, della categoria, della data di godimento e del prezzo di emissione delle **azioni** oggetto dell’aumento di capitale;

**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

evidenziazione dei **riflessi fiscali** dell'operazione in capo alla società conferitaria; indicazione della **compagine azionaria** della società conferitaria e dell'eventuale soggetto controllante, ai sensi dell'art. 93 del DLgs. 58/1998, a seguito dell'aumento di capitale in natura ed effetti di tale operazione sugli eventuali patti parasociali rilevanti ai sensi dell'art. 122 del DLgs. 58/1998 ed aventi ad oggetto azioni della società conferitaria, ove tali effetti siano stati comunicati dagli aderenti ai patti medesimi;

- il **parere di congruità** del soggetto incaricato della revisione legale;
- la **relazione di stima** sul complesso aziendale oggetto di conferimento *ex art. 2440 c.c.*

### **Ulteriore documento informativo se l'operazione è “significativa”**

Inoltre, se l'operazione si qualifica come “significativa”, deve essere predisposto l'ulteriore “documento informativo” previsto dal comma 4 dell'art. 70 del regolamento CONSOB 11971/1999.

Nel precisare che devono comunque ritenersi **escluse** dall'obbligo di predisposizione del documento informativo le operazioni effettuate tra l'emittente quotato e società da esso **interamente controllate**, nonché quelle effettuate tra due o più società interamente controllate dall'emittente, l'allegato 3B del regolamento CONSOB 11971/1999 individua al paragrafo B2 i **parametri** in base ai quali verificare l'eventuale “**significatività**” delle operazioni di conferimento d'azienda:

- **rapporto sul controvalore**: controvalore dell'operazione (che, nel caso del conferimento d'azienda, è da individuarsi nel fair value delle azioni di nuova emissione a favore del conferente) / capitalizzazione della società conferitaria;
- **rapporto sulle attività**: totale attivo dell'azienda oggetto di conferimento / totale attivo della società conferitaria;
- **rapporto sulla redditività**: risultato prima delle imposte riferibile all'azienda oggetto di conferimento / risultato prima delle imposte della società conferitaria;
- **rapporto sul patrimonio netto**: totale patrimonio netto dell'azienda oggetto di conferimento / totale patrimonio netto della società conferitaria
- **rapporto sulle passività**: totale passività del complesso aziendale oggetto di conferimento / totale passività della società conferitaria.

L'operazione è “significativa” (e il documento informativo aggiuntivo deve quindi essere predisposto) se almeno uno dei predetti rapporti risulta **pari o superiore al 25%**.

È peraltro appena il caso di sottolineare che, se il soggetto conferente è una società **quotata**, l'**obbligo** di predisposizione del documento informativo previsto dall'art. 70 del regolamento CONSOB 11971/1999 riguarda anche lui, fermo restando ovviamente che, dal suo punto di vista, i rapporti di verifica della “significatività” dell'operazione devono essere costruiti ponendo al denominatore i dati riferibili a se medesimo e non alla società conferitaria.

#### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto: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](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)



Professionisti d'Impresa  
Studio di Consulenza Societaria e Tributaria

Ove risultino integrati i presupposti che ne rendono necessaria la predisposizione, da parte della società conferitaria e/o di quella conferente, il documento informativo aggiuntivo deve essere redatto in conformità allo schema num. 3 dell'allegato 3B del regolamento CONSOB 11971/1999.

Valido l'accertamento alla casalinga

## Il regime di comunione legale non ferma il redditometro

Lo ha stabilito la Corte di Cassazione nella sentenza n. 11213/2011: l'acquisto di beni da parte di un contribuente in regime di comunione legale col coniuge, nulla ha a che vedere con la disponibilità dei beni stessi anche in capo ad altri soggetti. Al fine dell'accertamento sintetico, ha valore unicamente la concreta situazione fattuale data dal riscontro del potere del contribuente sottoposto a controllo, di trarre da ogni singolo bene una qualche utilità economica.

L'Agenzia delle Entrate notificava nel corso del 2001 un avviso di accertamento alla Sig.ra G.M.A., di professione casalinga, contestandole un maggior reddito rideterminato **sinteticamente** in forza all'art. 38, D.P.R. n. 600/1973, a seguito dell'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi.

Tale maggior reddito derivava dall'aver sostenuto ingenti spese per l'**acquisto di un'auto**vettura, nonché spese per incrementi patrimoniali relative all'**acquisto di un immobile**.

Avverso l'avviso di accertamento la ricorrente proponeva ricorso in Commissione Tributaria Provinciale, sostenendo che l'**immobile era stato acquistato al 50% con il marito** e l'auto di lusso era utilizzata dal figlio, che pagava i relativi premi assicurativi. I giudici di prime cure avevano accolto le eccezioni della contribuente, sulla base della documentazione presentata, annullando l'atto impositivo. Conseguentemente, l'Amministrazione finanziaria presentava appello contro la sentenza di primo grado, appello che veniva accolto dalla C.T.R. del Piemonte.

Contro la decisione dei giudici di secondo grado, la ricorrente proponeva ricorso per cassazione sulla base di sei motivi in diritto e in fatto.

### Sull'accertamento sintetico da redditometro

Prima di analizzare la pronuncia della Corte di Cassazione, appare utile ripercorrere brevemente la disciplina relativa all'accertamento sintetico, sottolineando sin d'ora che nel caso in esame **non sono applicabili le recenti novità** intervenute in materia di redditometro e che hanno modificato la novella di cui all'art. 38, D.P.R. n. 600/1973.

Nel caso di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, l'Ufficio può determinare il reddito complessivo delle persone fisiche sulla "base di elementi e circostanze di fatto certi", in forza dei quali presume l'esistenza di un reddito superiore rispetto a quello dichiarato (art. 38, comma 4, D.P.R. n. 600/1973, testo vigente prima della riforma introdotta dalla c.d. Manovra correttiva 2010).

Nello specifico, il redditometro è uno strumento che si fonda sul presupposto della disponibilità per il contribuente di alcuni "beni indice", sui quali vengono applicati determinati **coefficienti moltiplicatori stabiliti ex lege** per quantificare la capacità contributiva del soggetto passivo.

### 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

Pertanto, il reddito complessivo viene determinato avendo riferimento alla capacità gestionale del contribuente, ossia al reddito necessario per gestire i beni di cui ne ha la disponibilità (e non solo la titolarità giuridica).

I principali **elementi indicatori della capacità contributiva**, individuati dal D.M. 10 settembre 1992, sono i seguenti:

- veicoli;
- immobili;
- assicurazioni;
- imbarcazioni;
- spese per colf.

A questi vanno ad aggiungersi altri indici di spesa, richiamati dalla circolare n. 1 del 29 dicembre 2008 della Guardia di Finanza, i quali sono presi fortemente in considerazione dall'Agenzia delle Entrate:

- pagamento di consistenti rate di mutuo e locazioni finanziarie;
- sostenimento di spese per ristrutturazione di immobili;
- spese per arredi di lusso;
- pagamento quote di iscrizione a circoli esclusivi;
- pagamento di rette scolastiche per la frequentazione di scuole private particolarmente costose;
- frequenti viaggi e crociere;
- acquisto di beni di grande valore come quadri d'autore, sculture, gioielli..
- hobby particolarmente costosi.

In merito alla **spesa per incrementi patrimoniali**, la legge prevede che essa si presume sostenuta, salvo prova contraria, "in quote costanti, nell'anno in cui è stata effettuata e nei quattro precedenti" (art. 38, comma 5, D.P.R. n. 600/1973).

**Nota bene**Tale previsione normativa è stata oggi eliminata, per cui, a partire dagli accertamenti relativi al periodo di imposta 2009, non vengono più prese in considerazione le spese per incrementi patrimoniali. Invero, le spese si intendono sostenute con i redditi conseguiti nello stesso anno.

Al contribuente è comunque riconosciuta la possibilità di dimostrare che tali spese sono state finanziate con redditi diversi, con redditi esenti o soggetti a ritenuta a titolo d'imposta o comunque legalmente esclusi dalla base imponibile. Il venir meno del richiamo alle spese per incrementi patrimoniali, previsto

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto: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](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

*ex lege*, comporta, quindi, che sarà a carico del contribuente fornire la prova che i redditi dichiarati negli anni precedenti hanno concorso a finanziare la spesa sostenuta nell'anno accertato.

#### **La sentenza della corte di Cassazione**

La Suprema Corte si è trovata a dover decidere in merito all'applicazione del meccanismo del redditometro in capo ad una persona fisica che ha sostenuto spese per acquistare un'autovettura di lusso e un immobile. La particolarità del caso risiede nel fatto che la spesa relativa all'immobile era stata sostenuta dalla ricorrente al 50%, in quanto il bene era in **comunione legale** con il marito.

Invece, per quanto concerne le spese relative all'autovettura, la Sig.ra G.M.A. si era difesa contestando che la stessa sopportava solo in parte le spese di mantenimento dell'auto, in quanto i premi assicurativi venivano pagati dal figlio.

La Corte di Cassazione ha, tuttavia, ritenuto infondato il ricorso presentato dalla ricorrente.

Secondo i giudici di legittimità, l'Amministrazione finanziaria ha legittimamente utilizzato lo strumento del redditometro basando la propria indagine sugli indici presuntivi ricollegabili alla contribuente.

In forza alla normativa, l'Ufficio considera gli importi relativi a ciascun bene o servizio disponibile al contribuente accertato al fine di rideterminare il reddito complessivo.

La Corte ha chiarito che, la "disponibilità" di un bene, "attesa la sua esclusiva valenza di significazione reddituale, prescinde del tutto dalla (ed è, quindi, indifferente alla) effettiva titolarità giuridica del bene (come pure al titolo giuridico fonte di essa "disponibilità") perché considera rilevante e sintomatico non già quella titolarità secondo la legge ma unicamente la concreta situazione fattuale data dal riscontro del potere del soggetto di trarre dallo stesso ed in proprio favore le utilità economiche che il bene, per sua natura, è in grado di fornire".

Pertanto, l'acquisto di un immobile in regime di **comunione legale** dei beni non è condizione per far ricadere la disponibilità del bene stesso anche in capo ad altri soggetti.

Per quanto riguarda le spese relative alla manutenzione dell'autovettura di lusso intestata alla ricorrente, i giudici hanno precisato che il fatto che il figlio sopporti le spese per l'assicurazione prova esclusivamente che lo stesso si occupa di tale pagamento, "ma non l'effettiva "sopportazione" (ovverosia il finale carico economico) della spesa".

A tale conclusione la Corte è giunta per il fatto che la ricorrente non ha in alcun modo provato la dissociazione soggettiva tra il soggetto che ha la concreta disponibilità dell'autovettura e la diversa intestazione del contratto assicurativo.

Dunque, non avendo la ricorrente provveduto a giustificare e controvertire le presunzioni utilizzate dall'Agenzia delle Entrate, l'accertamento sintetico è fondato.

(Cassazione civile Sentenza, Sez. Trib., 20/05/2011, n. 11213)

Versamento con F24

#### **Cedolare secca, ecco i codici tributo**

##### **ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto: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](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)

Sono pronti i tre codici tributo che dovranno essere usati per versare l'acconto e il saldo della nuova imposta sui contratti di locazione, che sostituisce l'IRPEF, le relative addizionali, le imposte di registro e di bollo.

Con la risoluzione n. 59/E/2011 di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha provveduto ad istituire i codici tributo:

- **1840** per la prima rata dell'acconto;
- **1841** per la seconda rata dell'aconto o per l'aconto in un'unica soluzione;
- **1842** per il saldo, da indicare nella sezione Erario del modello F24.

(Risoluzione Agenzia delle Entrate 25/05/2011, n. 59/E)  
26/05/2011

**ROMA**

Viale Regina Margherita, 176 - Scala B - Interno 2  
00198 Roma  
Tel. 06 85301700  
[inforoma@studiocastellano.com](mailto: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](mailto:info@studiocastellano.com) - [castellanovincenzo@virgilio.it](mailto:castellanovincenzo@virgilio.it)