

**FISCO NEWS dicembre 2010 Roma il 15/12/2011****AREA SOCIETARIA E TRIBUTARIA**

Bilancio

**Riduzione del capitale sociale in conseguenza di perdite: quando bisogna convocare l'assemblea?****Domanda**

Lo studio commerciale di una srl ha provveduto a redigere una situazione economica - patrimoniale al 30.09.2010. in base a tale situazione il patrimonio sociale si trova nella fattispecie prevista dall'art 2482 bis comma 1. Si chiede se gli amministratori si debbano attivare immediatamente per la convocazione dell'assemblea o se bisogna attendere il bilancio di fine esercizio per attivare la procedura, visto che per le srl non sono previsti per legge bilanci infrannuali ?

**Risposta**

Per le società a responsabilità limitata l'art. 2482-bis c.c. prevede che, nel caso in cui il capitale sociale risulti diminuito di oltre un terzo in conseguenza di perdite, gli amministratori devono SENZA INDUGIO convocare l'assemblea dei soci per gli opportuni provvedimenti.

Se entro l'esercizio successivo la perdita non risulta diminuita a meno di un terzo, deve essere convocata un'assemblea per l'approvazione del bilancio e la riduzione del capitale in proporzione alle perdite accertate.

La riduzione del capitale sociale per perdite può quindi essere obbligatoria o facoltativa.

La riduzione è obbligatoria quando il capitale diminuisce di oltre un terzo in conseguenza di perdite e tale situazione perdura anche nell'esercizio successivo, oppure quando, per la perdita di oltre un terzo del capitale, questo si riduce al disotto del minimo legale.

La riduzione è invece facoltativa quando le perdite risultano inferiori al terzo del capitale sociale.

La normativa (art. 2482-bis) indica quindi che gli amministratori devono senza indugio convocare l'assemblea dei soci, quindi non necessariamente con l'approvazione del bilancio annuale; questo a tutela dei soci e dei relativi interessi economici.

Gli amministratori, nel rispetto dei dettami degli artt. 2482-bis e 2482-ter del codice civile, sono sempre e costantemente obbligati a monitorare la consistenza del patrimonio sociale anche durante l'esercizio, in virtù di quello che viene indicato come il "... livello di diligenza minimo, cui sono tenuti ..."

Si evidenzia infatti che il mancato rispetto dell'obbligo in parola sottopone gli amministratori alle sanzioni amministrative previste dall'art. 2631 c.c. (da euro 1.032 a euro 6.197) dal quale si desume che l'assemblea deve essere convocata, salvo diversa pattuizione statutaria, entro 30 giorni decorrenti dal momento in cui gli amministratori hanno accertato i presupposti per la convocazione. Si possono verificare altre fattispecie nel caso in cui sia stato nominato il collegio sindacale ma, dato che non viene accennato nel quesito, non si tratta tale argomento.

**01/12/2010**

SANZIONI AMMINISTRATIVE

**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

# Ritrattazione del ravvedimento operoso con incognita

Presentata la dichiarazione rettificativa, non è chiaro se il contribuente possa presentare istanza di rimborso delle somme versate

Una volta presentata la **dichiarazione rettificativa** strumentale per beneficiare del **ravvedimento operoso**, non è chiaro se il contribuente possa o meno, magari tramite apposita istanza di **rimborso**, chiedere la restituzione delle somme versate proprio per effetto del ravvedimento.

Questo è ciò che emerge dalla sentenza n. [23177](#) depositata in data 17 novembre 2010, anche se, in via generale, pare che la Cassazione abbia sancito che, se la dichiarazione integrativa oggetto di ravvedimento non è stata presentata a causa di un errore, non sia ammessa alcuna istanza di rimborso.

## I giudici volutamente non si pronunciano

I giudici, per motivi processuali, non si sono pronunciati *ex professo* sulla questione, anzi, ne hanno preso volutamente le distanze. Infatti, nella sentenza si legge che le affermazioni effettuate **esulano** dalla questione circa la possibilità, per il contribuente, di ritrattare, anche mediante istanza di rimborso, il ravvedimento operoso, e dalla “differenza esistente fra questo ed il pagamento effettuato a scopo meramente **cautelativo**”.

Ad avviso del contribuente, tale facoltà dovrebbe essere riconosciuta pacificamente, sulla base del principio in virtù del quale ogni tipo di dichiarazione ben può essere modificata, costituendo una dichiarazione di scienza, avvalorato dal fatto che, nel ravvedimento operoso, l'effetto premiale concerne le sole **sanzioni**, e non il tributo.

La questione riguarda, ideologicamente, la possibilità di chiedere il rimborso delle somme versate per effetto dell'adesione agli istituti deflattivi del contenzioso.

Come affermazione di carattere generale, le somme versate per effetto di accertamento con **adesione** (si veda, di recente, Cass. 6 ottobre 2010 n. [20732](#), secondo cui l'atto di adesione, una volta stipulato, non è né integrabile né impugnabile, e ammettere la domanda di rimborso significherebbe violare quanto appena esposto), al pari di quelle corrisposte, ad esempio, a seguito di adesione ai PVC, di adesione agli inviti o di **acquiescenza**, non possono essere chieste a rimborso. In effetti, la funzione dei suddetti istituti è quella di “chiudere la partita” con il Fisco, in modo che non possa essere più riaperta.

L'assunto è ancor più valido per il caso degli atti impositivi, siccome è chiaro che, se il contribuente vuole sindacare il merito della pretesa avanzata dall'ufficio, deve proporre **impugnazione** entro il termine di 60 gg., quindi è **inammissibile** che egli **versi** le somme e poi ne chieda il **rimborso**, posto che ciò si concretizzerebbe in un comportamento

### 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

incoerente oltre che in un capzioso metodo per eludere la perentorietà del termine per il ricorso. Così si è pronunciata più volte la giurisprudenza, sia di merito sia di legittimità (sulle somme chieste mediante avviso di liquidazione, Cass. 16 luglio 2004 n. [13211](#), con cartella di pagamento, C.T. Reg. Roma 15 novembre 2007 n. [140](#)).

Tuttavia, il caso del **ravvedimento operoso** è **particolare**, per cui bene hanno fatto i giudici a lasciare in sospeso la questione. Del resto, il ravvedimento comporta la presentazione di una dichiarazione

Illustrati gli strumenti di pagamento alternativi al bonifico

### **Tracciabilità dei flussi finanziari, l'ANCE fornisce chiarimenti alle imprese di costruzione**

In una nota del 26 novembre 2010 n. 1899 l'ANCE esamina le recenti indicazioni operative dell'Autorità di vigilanza (determinazione n. 8/2010) in merito all'art. 3 della legge 136/10, modificato dal dl 187/10. Tra gli aspetti chiariti: termini e ambito di applicazione della nuova normativa e strumenti di pagamento alternativi al bonifico bancario o postale.

In una nota del 26 novembre 2010 n. 1899 l'ANCE esamina le recenti indicazioni operative dell'Autorità di vigilanza (determinazione n. 8/2010) in merito all'art. 3 della legge 136/10, modificato dal dl 187/10. Tra gli aspetti chiariti: termini e ambito di applicazione della nuova normativa e strumenti di pagamento alternativi al bonifico bancario o postale.

Nella nota dell'Ance vengono evidenziate per le imprese di costruzione le novità di seguito riportate.

#### **Entrata in vigore**

Riprendendo la chiara lettera dell'art. 6 del D.L. n. 187, l'Autorità precisa che la nuova normativa si applica ai **contratti e relativi subcontratti sottoscritti successivamente all'entrata in vigore della legge n. 136**, indipendentemente dal fatto che il bando di gara sia stato pubblicato antecedentemente a quella data.

La nuova normativa si applica, perciò, a tutte quelle fattispecie nelle quali si è in presenza di un nuovo contratto, stipulato a partire dal 7 settembre 2010, anche se collegato ad un contratto stipulato antecedentemente a quella data: è questo il caso di contratto avente ad oggetto lavori complementari, contratti originati dal fallimento dell'appaltatore, varianti in corso d'opera di importo superiore al quinto d'obbligo.

Per quanto riguarda la **norma transitoria**, introdotta dal D.L. n. 187, secondo la quale i contratti stipulati anteriormente al 7 settembre 2010, e relativi subcontratti, sono **adeguati alla normativa sulla tracciabilità entro 180 giorni dalla stessa data**, l'Autorità ricorda alle stazioni appaltanti che prima della scadenza di detto termine hanno il potere-dovere di effettuare i pagamenti in favore degli appaltatori, anche se i contratti sono sprovvisti della clausola relativa alla tracciabilità, poiché solo a partire dal 7 marzo 2011 i contratti privi di quella clausola saranno nulli.

#### **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)

E' appena il caso di aggiungere che fino alla data sopra indicata anche gli appaltatori potranno effettuare i pagamenti in favore dei propri contraenti secondo le prassi in uso, perché gli obblighi di tracciabilità saranno efficaci solo dopo la scadenza di quel termine che il D.L. n. 187 ha posto in favore tanto delle stazioni appaltanti, quanto delle imprese.

Quanto all'inserimento della clausola relativa agli obblighi di tracciabilità nei contratti già stipulati, l'Autorità precisa che la dizione letterale dell'art. 3, comma 8 della legge n. 136, che prevede l'inserimento "a pena di nullità" del contratto, non consente di considerare i contratti adeguati automaticamente mediante inserzione automatica della clausola ai sensi dell'art. 1339 del codice civile. E' necessaria pertanto un'integrazione formale dei singoli contratti. L'integrazione con la clausola concernente gli obblighi di tracciabilità è necessaria anche per i contratti stipulati dall'appaltatore con i suoi subappaltatori e contraenti. Al riguardo l'Autorità allega alla determinazione alcuni esempi di clausole da inserire nei contratti.

### **Ambito di applicazione**

L'ampia dizione usata dal legislatore nell'indicare i soggetti destinatari degli obblighi di tracciabilità (appaltatori, subappaltatori, subcontraenti della filiera delle imprese, concessionari di finanziamenti pubblici) giustifica, secondo l'Autorità, l'applicazione della normativa a tutti i soggetti e le tipologie di contratti che soggiacciono all'applicazione del codice dei contratti pubblici.

Vi rientrano, perciò, anche gli appalti di lavori, servizi e forniture esclusi dall'applicazione delle procedure di aggiudicazione del codice (titolo II, parte I) tra i quali, ad esempio, i contratti segreti di cui all'art. 17 del codice. Vi rientrano anche le concessioni di lavori pubblici ed, in generale, i contratti di partenariato pubblico-privato, tra i quali quelli di leasing in costruendo.

Vi rientrano, infine, i contratti in economia di cui all'art. 125 del codice.

Vi rientrano, aggiungiamo, anche gli affidamenti a contraente generale che sono una particolare tipologia di appalti di lavori, aventi per oggetto l'esecuzione, con qualsiasi mezzo, di un'opera rispondente alle esigenze specificate dalla stazione appaltante.

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo, sono tenuti all'osservanza degli obblighi di tracciabilità, in quanto stazioni appaltanti, tutti i soggetti obbligati alla applicazione del codice dei contratti pubblici e, dunque, tutti i soggetti di cui all'art. 32, compresi quindi i privati beneficiari di un contributo pubblico (lettera d) ed i privati titolari di un permesso a costruire che realizzano opere di urbanizzazione a scomputo dei contributi concessori (lettera g).

La normativa sulla tracciabilità si applica anche ai soggetti che operano nei settori speciali menzionati all'art. 207 del codice (amministrazioni aggiudicatrici, imprese pubbliche, soggetti titolari di un diritto speciale o esclusivo).

Dal punto di vista degli operatori economici soggetti agli obblighi di tracciabilità, l'Autorità interviene nuovamente sul concetto di "filiera" delle imprese.

Partendo dalla precisazione di cui all'art. 6 del D.L. 187, secondo la quale per filiera delle imprese si intendono i subappalti ed i subcontratti stipulati per l'esecuzione del contratto, l'Autorità rileva che "l'intento del legislatore è dunque quello di assicurare la tracciabilità dei pagamenti riguardanti tutti

#### **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 soggetti in qualche misura coinvolti nella esecuzione della prestazione principale oggetto del contratto.

Se tale è la ratio, ciò che deve essere tenuto in considerazione non è tanto il grado di affidamento o sub affidamento, bensì la tipologia di affidamento (subappalto o subcontratto necessario a qualsiasi titolo per l'esecuzione del contratto principale), a prescindere dal livello al quale lo stesso viene effettuato".

In buona sostanza, ci sembra che venga confermato quanto da noi sostenuto e cioè che ciò che conta ai fini dell'applicazione degli obblighi di tracciabilità è il collegamento diretto con l'oggetto del contratto principale, per cui sono soggetti a detti obblighi tutti i subcontraenti dell'appaltatore principale e tutti i subcontraenti del subappaltatore, mentre non lo sono i fornitori dei fornitori, in quanto manca il rapporto diretto con l'oggetto del contratto.

Viene quindi precisato che con il termine "contratti di subappalto" si intendono i subappalti soggetti ad autorizzazione, ivi compresi i subcontratti assimilati ai subappalti (forniture con posa in opera e noli a caldo di importo superiore al 2% del contratto principale e con incidenza del costo della manodopera superiore al 50%).

Per quanto riguarda la tipologia dei subcontratti, essi si identificano con tutti i rapporti contrattuali derivati dall'appalto, aventi ad oggetto lavori, forniture, servizi (anche di natura intellettuale come la progettazione o la consulenza). In sostanza, si identificano con i contratti per i quali l'art. 118, comma 11, ultima parte, impone all'appaltatore l'obbligo di comunicazione alla stazione appaltante. E ciò indipendentemente dall'importo di ciascun subcontratto.

#### **Modalità di attuazione degli obblighi di tracciabilità - Strumenti di pagamento alternativi**

Un punto importante della determinazione riguarda l'individuazione degli strumenti di pagamento alternativi al bonifico bancario o postale, che il D.L. n. 187 ha ammesso, purché idonei ad assicurare la piena tracciabilità delle operazioni. Detti strumenti devono anche essere idonei a contenere materialmente i codici identificativi.

Sotto questo profilo, l'Autorità ritiene idoneo lo strumento delle **ricevute bancarie (RI.BA.)**, anche nella forma elettronica. In questo caso, però, è necessario che il **CIG ed eventualmente il CUP siano inseriti fin dall'inizio della procedura elettronica** dal beneficiario.

Viceversa, il servizio di pagamento RID (rapporti interbancari diretti), attualmente, non consente di rispettare il requisito della piena tracciabilità. Detto servizio consente di effettuare l'incasso di crediti derivanti da obbligazioni contrattuali che prevedono pagamenti di tipo ripetitivo e con scadenza predeterminata e presuppone una preautorizzazione all'addebito in conto da parte del debitore.

L'Autorità ritiene che il flusso telematico che gestisce il RID, allo stato attuale non sia in grado di gestire i codici. Si sta tuttavia approfondendo la possibilità di modificare il sistema in modo da consentire la ricezione del CIG e CUP. L'Autorità precisa inoltre che è onere dei soggetti tenuti agli obblighi di tracciabilità conservare la documentazione attestante l'adempimento degli obblighi stessi.

#### **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

CIG e CUP - La determinazione precisa che l'onere di acquisire il CIG ed il CUP (quando è necessario) è posto in capo alla stazione appaltante che deve indicarli nei mandati di pagamento.

A seguito del D.L. n. 187 il CIG (codice identificativo di gara) è divenuto obbligatorio per tutte le procedure finalizzate alla realizzazione di lavori, alla acquisizione di forniture o servizi, indipendentemente dall'importo e dalla tipologia dell'appalto.

Dovrà essere richiesto, quindi, anche per gli appalti in passato esclusi (contratti di lavori di importo inferiore a 40.000 euro, contratti per servizi e forniture di importo inferiore a 20.000 euro, nonché contratti esclusi dall'applicazione delle procedure di gara di cui agli artt. 16, 17 e 18 del Codice).

Il CIG deve essere richiesto dal responsabile del procedimento in un momento antecedente alla indizione della gara e deve essere indicato nel bando, ovvero nella lettera di invito a presentare l'offerta (per le procedure senza bando). Qualora il contratto sia eseguito in via d'urgenza e non vi sia la possibilità di inserirlo nella lettera di invito o nella richiesta di offerta, il CIG deve essere indicato, al più tardi, nell'ordinativo di pagamento.

Aggiungiamo, però, che, in questo caso, le imprese che eseguono i lavori in via d'urgenza, per gli eventuali pagamenti da effettuare prima di ricevere il corrispettivo dall'amministrazione, dovranno comunque indicare il CIG ed eventualmente il CUP, per cui dovranno richiederlo alla stazione appaltante.

Per quanto riguarda il CUP (codice unico di progetto) esso è obbligatorio, ai sensi dell'art. 11 della legge n. 3/2003 e delle delibere CIPE di attuazione, per i progetti di investimento pubblico.

In proposito, si specifica che tutti i progetti relativi ai lavori, salvo quelli aventi ad oggetto la manutenzione ordinaria, sono da considerare progetti di investimento.

Il CUP deve essere richiesto dall'ente o soggetto aggiudicatore (delibera CIPE n. 143/2002). Perciò nell'ipotesi che non sia noto, le imprese dovranno richiederlo alla stazione appaltante.

I privati concessionari ed i privati titolari del diritto a costruire, che realizzano opere di urbanizzazione a scomuto dei contributi concessori, dovranno richiedere il CUP direttamente alla struttura di supporto CUP che opera presso il Dipartimento per la programmazione e il coordinamento della politica economica della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

### **Cessioni di credito**

La determinazione precisa che il cessionario dovrà effettuare il pagamento all'impresa cedente mediante strumento di pagamento tracciabile, indicando i relativi codici.

Pagamenti destinati ai dipendenti, consulenti, fornitori di beni e servizi rientranti tra le spese generali e provvista di immobilizzazioni tecniche (comma 2) - L'Autorità chiarisce le modalità di gestione dei conti dedicati per quanto riguarda le spese destinate a stipendi per dirigenti e impiegati, manodopera per operai, spese generali, provvista di immobilizzazioni tecniche, consulenze legali, amministrative, tributarie e tecniche.

#### **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 pagamenti relativi a dette spese, che normalmente riguardano più commesse, saranno registrati sul conto corrente relativo ad una commessa, mentre non saranno registrati sugli altri conti correnti relativi alle altre commesse interessate.

Si specifica che per tali pagamenti non è necessario indicare il CIG o il CUP.

Proprio la mancata necessità di indicazione dei codici consente di utilizzare in queste circostanze strumenti di pagamento che consentano la tracciabilità delle operazioni, ulteriori rispetto al bonifico e la RI.BA. In particolare, secondo l'Autorità è possibile l'utilizzazione di assegni bancari o postali, purché siano tratti da un conto dedicato e siano muniti della clausola di non trasferibilità.

Peraltro, secondo l'Autorità, l'utilizzazione dell'assegno non trasferibile dovrebbe essere limitata all'ipotesi in cui i destinatari dei pagamenti non siano titolari di conto corrente. Pagamenti in favore di enti previdenziali, istituzionali, in favore dello Stato o di gestori di pubblici servizi - Spese giornaliere (comma 3).

Di rilievo appare la precisazione secondo cui queste tipologie di pagamenti non necessitano dell'indicazione del CIG/CUP.

Ciò consente anche l'utilizzazione di carte di pagamento, purché emesse a valere su un conto dedicato. A nostro avviso, ai fini di pagamenti ripetitivi ed a scadenze fisse come i pagamenti per energia elettrica, telefonica, ecc. in favore dei gestori di servizi pubblici, la non necessità di indicazione dei codici consente anche l'utilizzazione del RID, che si risolve comunque in un addebito su conto corrente.

In relazione alle "spese giornaliere di importo inferiore o uguale a 500 euro", appare di notevole rilievo l'affermazione dell'Autorità secondo cui la soglia di 500 euro è riferita all'ammontare di ciascuna spesa e non al complesso delle spese sostenute nel corso della giornata.

Con ciò ci sembrano superate le osservazioni, da più parti pervenute e fatte proprie dall'Ance, circa l'insufficienza del limite previsto dalla norma per spese giornaliere, se considerato complessivamente, in relazione ai cantieri di grandi dimensioni.

#### **Spese estranee al contratto pubblico cui si riferisce il conto dedicato (comma 4)**

Secondo l'Autorità, la previsione di cui al comma 4, secondo cui, ove si faccia ricorso a somme provenienti da conti correnti dedicati per il pagamento di spese estranee alla commessa pubblica, è possibile reintegrare il conto mediante strumenti di pagamento tracciabili, consente, più in generale, all'impresa di provvedere al versamento di somme su conti dedicati ad una commessa pubblica che fossero rimasti "in rosso" (anche, ad esempio, per ritardi nei pagamenti della P.A.).

Ovviamente il versamento delle somme deve essere effettuato con strumenti di pagamento tracciabili, nei quali, a nostro avviso, non va indicato il CIG o CUP.

#### **Comunicazioni (comma 7)**

La legge impone ai soggetti tenuti al rispetto degli obblighi di tracciabilità di comunicare alla stazione appaltante gli estremi del conto corrente o dei conti correnti bancari o postali sui 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

saranno effettuate le operazioni finanziarie relative all'appalto; le generalità ed il codice fiscale, delle persone autorizzate ad operare su di essi; ogni modifica relativa ai dati trasmessi.

Si ricorda che si tratta di obblighi nei quali, in definitiva, si sostanzia il concetto di "conto dedicato"; sono pertanto soggetti alle sanzioni previste dall'art. 6 della legge n. 136/2010. In particolare l'omessa, tardiva o incompleta comunicazione comporta una sanzione da 500 a 3.000 euro.

La comunicazione deve essere fatta entro sette giorni dall'accensione del conto; nell'ipotesi di utilizzazione di un conto preesistente i sette giorni decorrono, secondo la norma, dalla sua prima utilizzazione in operazioni finanziarie relative ad una commessa pubblica.

L'Autorità precisa che il termine "utilizzazione" deve essere inteso come "destinazione" del conto, dato che la comunicazione relativa agli estremi del conto deve comunque precedere l'operazione con la quale il conto viene utilizzato.

Si ricorda, in ogni caso, che l'obbligo di comunicazione grava su ciascuno dei soggetti subappaltatori o subcontraenti tenuti alla tracciabilità, i quali devono rendere le informazioni direttamente alla stazione appaltante e non per il tramite dell'appaltatore.

Sarà, perciò, opportuno che l'appaltatore inserisca nei contratti con i propri subcontraenti una clausola ad hoc, sul modello di quella predisposta dall'Autorità.

Nello stesso contratto andrà previsto anche l'obbligo del subappaltatore-subcontraente di inviare alla stazione appaltante copia del proprio contratto, al fine di consentire la verifica sull'inserimento della clausola relativa agli obblighi di tracciabilità.

REDDITO D'IMPRESA

## Sempre deducibili i compensi agli amministratori

Secondo la Corte di Cassazione, l'Agenzia non può neppure sindacare la congruità del compenso

I **compensi** erogati agli **amministratori** di **società** sono **deducibili** dal reddito d'impresa, in quanto ciò si evince direttamente dal dato normativo e, inoltre, all'Agenzia delle Entrate non è attribuito alcun potere di **sindacato** sulla **congruità** del suddetto compenso.

Con queste motivazioni, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. [24957](#) di ieri (relatore Marigliano), fa un netto dietrofront sulla deducibilità dei compensi agli amministratori, siccome, come noto, con la precedente decisione [18702/2010](#) (relatore D'Alessandro), si era espressa in senso esattamente opposto.

### **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)

Sarà per l'ampio (e, forse, eccessivo) **dibattito** che tale ordinanza aveva causato che i giudici, nella sentenza in oggetto, motivano ampiamente il “perché” della deducibilità e dell'insussistenza della potestà di sindacato da parte dell'Ufficio.

Ovviamente, la decisione va condivisa, ciò che non può essere accettato è che, nella causa relativa all'ordinanza [18702](#), il contribuente debba vedere sancita l'indeducibilità del compenso. Questi non può sperare di certo il ricorso in revocazione, né impugnare la decisione di fronte ad alcun giudice.

Venendo alla sentenza in esame, la Suprema Corte afferma che la deducibilità dei compensi erogati agli amministratori delle società di **persone**, enunciata dal “vecchio” art. 62 comma 3 del TUIR era applicabile anche alle società di **capitali**, in virtù del rinvio operato dall'allora vigente art. 95 comma 1.

Nel sistema attuale i termini della questione non cambiano, visto che la situazione è identica, anche se rovesciata: non a caso, l'art. 95 del TUIR, contempla espressamente la deducibilità dei compensi erogati agli amministratori di società di capitali, e ciò è applicabile anche alle società di persone per effetto del rinvio di cui all'art. 56 comma 1.

La parte più interessante della sentenza concerne però l'insussistenza del potere di sindacato sulla congruità dei compensi, argomento che, con l'ordinanza [9026](#) del 2002, era stato rimesso alle **Sezioni Unite**, anche se detta richiesta era stata poi **rigettata** dal Primo Presidente della Corte di Cassazione.

Ora, l'Amministrazione finanziaria non può sindacare l'entità del compenso, perchè l'art. 62 [ora 95] del TUIR, nella sua nuova formulazione, non prevede più il richiamo a un parametro da utilizzare nella valutazione dell'entità dei compensi, per cui l'interprete non può che prendere atto di ciò (si vedano le precedenti sentenze [28595](#) del 2008 e [6599](#) del 2002).

Il nuovo assetto normativo, quindi, ha “totalmente liberalizzato il concetto di spettanza ai fini della deducibilità”, in quanto l'art. 37-*bis* del DPR 600/73 non elenca, tra le tassative ipotesi di **accertamento antielusivo**, la congruità dei compensi.

Inoltre, viene sancita la piena libertà dell'imprenditore di impostare la propria strategia d'impresa, e viene specificato, con riferimento al caso in esame, che “non è percepibile uno scopo fraudolento in danno dell'Agenzia delle Entrate, dato che le aliquote applicabili nei confronti dei redditi degli amministratori (non inferiori al 43,5) sono superiori rispetto a quelle applicabili mediamente per i redditi delle società (34,9)”.

## **L'Ufficio non può fare riferimento all'abuso di diritto**

Dalle motivazioni adottate dai giudici, pare quindi che l'Agenzia delle Entrate non possa censurare l'entità del compenso nemmeno facendo riferimento al c.d. “**abuso del diritto**”, e ciò lo si potrebbe ricavare dal fatto che i giudici hanno chiarito che non è applicabile l'art. 37-*bis*, il che sarebbe superfluo se gli uffici potessero utilizzare il c.d. “abuso del diritto”, accertamento che tra l'altro non prevede alcuna garanzia procedimentale.

### **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)

Invero, i giudici non escludono *tout court* la possibilità che, in presenza di certe circostanze, il compenso venga sindacato, siccome viene sostenuto che non si può affermare che il sistema non contempli norme antielusivo in presenza di una disciplina sulla **simulazione** e dei negozi in **frode** alla **legge**, “usufruendo delle quali sia l’Erario che il giudice, eventualmente investito della questione, potrebbero servirsi in caso di determinazione di compensi che appaiano insoliti e sproporzionati, anche se nell’ipotesi di amministratori non soci, come sembrerebbe essere nel caso in esame, appare improbabile una distribuzione occulta di utili”.

ACCERTAMENTO

## L'accensione del mutuo ferma solo in parte il «redditometro»

Importante delineare il contenuto della prova contraria

Negli accertamenti sintetici, sia basati sul “**redditometro**” sia sul c.d. “incremento per la **spesa patrimoniale**”, è importante che il contribuente riesca a fornire la **prova contraria**, che, come si evince dal “nuovo” art. 38 del DPR 600/73, può avere un ampio contenuto, siccome il contribuente può dimostrare che il maggior reddito deriva da redditi **esenti**, già assoggettati a imposizione o, comunque, legalmente **esclusi** dalla formazione della **base imponibile**.

Le cose, in sostanza, non cambiano nel “vecchio” reddiometro, anche se la norma aveva un tenore più ristretto, facendo riferimento solo ai redditi esenti o assoggettati a imposizione alla fonte.

Si rammenta, anche se si tratta di questione nota, che non sono ancora stati approvati i decreti **attuativi** del nuovo accertamento reddiometrico, che trova applicazione a partire dagli accertamenti sul periodo d’imposta 2009.

I giudici di Cassazione, con la sentenza n. [24597](#) del 3 dicembre 2010, hanno fornito un importante contributo strumentale alla delineazione della prova contraria.

Viene affermato che il giudice di merito deve sempre vagliare e motivare perché la prova contraria sia idonea o meno a confutare la determinazione del reddito per cui, da un lato, non è ammissibile che la Commissione accerti l’**accollo** di **mutui** nonché di donazioni documentate e contemporaneamente confermi gli accertamenti, dall’altro, non è nemmeno possibile che il giudice accolga il ricorso su presunzioni fondate sul solo fatto della **convivenza** con i **genitori**, senza riscontri documentali.

Inoltre, e questo è il passaggio più importante, la Cassazione evidenzia che i **mutui ultrannuali** non escludono ma **diluiscano** la **capacità contributiva**, e da ciò consegue che “mentre va detratto il capitale mutuato delle spese per investimenti patrimoniali poste a base

**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

dell'accertamento sintetico, vanno **aggiunti** al reddito accertato in un anno i **ratei del mutuo** in esso maturati”.

In virtù di ciò, è sempre necessario che il contribuente, specie in relazione alle compravendite, cerchi di conservare ogni documentazione che potenzialmente possa confutare l'assunto erariale.

### Vanno aggiunti al reddito accertato i ratei del mutuo maturati

Nel caso esaminato da C.T. Reg. Firenze 13 aprile 2010 n. [47](#), l'accertamento è stato ritenuto illegittimo sulla base del fatto che il contribuente aveva dimostrato che il contratto di vendita (su cui l'accertamento sulla spesa patrimoniale si basava) era simulato, in quanto la contribuente ha dedotto, e dimostrato producendo idonea documentazione bancaria, di essersi **interposta fittiziamente** nel contratto.

Ancora, per C.T. Reg. Torino 15 novembre 2010 n. [83](#), anche se non sussiste la prova documentale delle singole donazioni effettuate dai familiari al contribuente, la prova contraria può ritenersi integrata ove appaia estremamente probabile che siano intervenute varie donazioni di fatto da parte dei genitori, posto che “appare **eccessivo** pretendere una prova **documentale** di tali **singole donazioni**”.

IRAP

## Emendabilità della dichiarazione e rispetto dei termini di decadenza

La ritrattazione del contribuente comporta conseguenze nell'accertamento. È noto che il contribuente può **emendare** la propria dichiarazione, entro i termini previsti dall'art. 2 del DPR 322/98, sia a proprio favore sia a favore del Fisco.

Prescindendo dalla problematica relativa ai **termini** della dichiarazione a favore proprio, che, secondo un'interpretazione un po' formalistica del comma *8-bis* della suddetta norma, potrebbe avvenire solo se presentata entro il termine per la dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, occorre rimarcare che l'emendabilità comporta automaticamente effetti sull'**accertamento** degli uffici.

A volte, però, potrebbe non essere necessario presentare la dichiarazione integrativa.

Si ipotizzi che la Guardia di Finanza, nel mese di febbraio o di marzo del **2010**, abbia redatto, in contraddittorio con il contribuente, un PVC sul **2009**. In tal caso, se il contribuente avesse ritenuto, avrebbe potuto compilare la dichiarazione tenendo nella dovuta considerazione i rilievi dei militari, e nessuna sanzione potrà essere irrogata, siccome i termini per l'invio di **UNICO 2010** erano, al momento del controllo, ancora aperti. Il fatto che, per ipotesi, i maggiori ricavi contestati dalle Fiamme Gialle non siano transitati

#### **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 conto economico non osta alla loro indicazione in dichiarazione, perché così dice il terzo comma dell'art. 109 del TUIR ("I ricavi, gli altri proventi di ogni genere e le rimanenze concorrono a formare il reddito anche se **non** risultano imputati a **conto economico**").

Tanto premesso, il contribuente potrebbe avere interesse, per evitare l'accertamento, a presentare una dichiarazione rettificativa, anche di sua spontanea volontà, magari per indicare costi in precedenza non dichiarati.

Ciò comporta in sostanza due problemi, relativi alla sorte dell'accertamento emanato nel frattempo sulla prima dichiarazione e al computo dei **termini** di decadenza.

In merito al primo problema, la Cassazione (sentenza 23 febbraio 2010 n. [4272](#)) ha affermato la legittimità della c.d. "autotutela sostitutiva": pertanto, l'Ufficio può **annullare** il primo atto con cui è stata rettificata la prima dichiarazione, e notificarne uno ulteriore che rettifichi la seconda.

Questo cagiona, se pendente il contenzioso, l'estinzione del rito per cessazione della materia del contendere, e la necessità, per il contribuente, di impugnare il nuovo atto dando vita ad un nuovo processo.

### **I rilievi del PVC possono confluire in dichiarazione**

Per quel che riguarda i termini, invece, allo stato attuale si è pronunciata solo l'Agenzia delle Entrate con la CM 17 maggio 2000 n. [98](#) (§ 8.1.1), ove è stato specificato che, per effetto della presentazione di dichiarazioni rettificative, "non è previsto dalla legge alcun allungamento dell'ordinario termine di decadenza relativo all'accertamento".

Tuttavia, si potrebbe altresì sostenere, come già fatto da alcuni Autori, che siccome l'art. 43 del DPR 600/73 collega il decorrere del termine al "momento in cui la dichiarazione è stata presentata" (senza riferimento alla differenza tra dichiarazione originaria e dichiarazione rettificativa), il termine dovrebbe **decorrere** dalla presentazione della **dichiarazione rettificativa** medesima.

Optando per questa interpretazione, se il contribuente, nel 2010, ha rettificato la dichiarazione del periodo d'imposta 2008, i termini scadranno il 31 dicembre 2014, e non il 31 dicembre 2013.

## **Litisconsorzio necessario anche per i professionisti**

L'accertamento nei confronti dell'associazione professionale è assimilato a quello sulle società di persone

Alle **associazioni professionali** si applica lo stesso principio affermato più volte dalla Corte di Cassazione in tema di società di persone, con riferimento al **litisconsorzio necessario** tra soci e società, applicato ove si controverta su tributi imputati per trasparenza.

#### **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)

Così, la Corte di Cassazione, con la sentenza n. [24764](#) depositata ieri, 6 dicembre 2010, ribadisce il principio di assimilazione, sul versante processuale, tra associazioni professionali e **società di persone**, già espresso con la sentenza n. [11466](#) del 2009.

La sussistenza del litisconsorzio necessario per le società di persone è oramai pacifica, a partire dalla nota pronuncia delle Sezioni Unite [14815/2008](#), che tanto ha fatto discutere, oltre che per le implicazioni di natura tecnico processuale, per gli effetti che comporta sul lato pratico.

### Inscindibilità tra associazione professionale e singoli associati

Volendo dare un volto al *dictum* dei giudici, qualora l'Agenzia delle Entrate emani un accertamento nei confronti di un'associazione professionale, tra questa e i singoli associati si verifica, per effetto della trasparenza fiscale, una situazione di **inscindibilità** della fattispecie fiscalmente rilevante, per cui tutti i soggetti devono per forza essere messi in grado di partecipare al processo.

Pertanto:

- l'avviso di accertamento deve essere notificato sia all'associazione sia ai singoli associati (l'omissione di ciò, anche se la giurisprudenza non lo ha mai affermato espressamente, dovrebbe cagionare la **non azionabilità** della pretesa);
- ove l'atto venga impugnato, ad esempio, da uno degli associati, l'associazione e gli altri associati possono proporre impugnazione, anche ove i 60 gg. fossero, nei loro confronti, ormai decorsi;
- la Commissione tributaria provinciale, se del caso, deve ordinare l'**integrazione del contraddittorio** nei confronti dell'associazione o degli associati che non sono intervenuti nel giudizio, disponendo che una delle parti notifichi loro il ricorso, specificando le ragioni di ciò;
- ove, ancora, ciò non venisse rispettato dal giudice di prime cure, la Commissione tributaria regionale o la Corte di Cassazione devono **rimettere** la causa in **primo grado**, affinché il processo possa svolgersi con la presenza di tutti i litisconsorti.

Si segnala che la giurisprudenza ha sancito che il principio enunciato per le società di persone vale anche tra imprenditore e collaboratori nell'ipotesi dell'**impresa familiare** (CTC sez. Potenza 17 aprile 2009 n. [159](#)), mentre, inspiegabilmente, non trova applicazione negli accertamenti sulle società di capitali "ristrette" fondati sulla **presunzione di distribuzione** degli **utili extracontabili** (incidentalmente, Cass. 2 ottobre 2008 n. [24441](#)).

## Dal 2011, modifiche alla territorialità IVA per i servizi

### 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)

Semplificata l'applicazione dell'IVA per i servizi «B2B» nel passaggio dal criterio speciale, basato sul luogo di esecuzione, a quello generale

**Dal 1° gennaio 2011**, per effetto del riformulato art. 7-*quinquies* del DPR n. 633/1972, occorrerà operare una duplice distinzione, fondata sulla **tipologia di servizio** e, successivamente, sulla **qualifica del committente** come soggetto passivo o meno. Il **luogo di esecuzione**, per la generalità dei servizi contemplati dalla citata norma, sarà il criterio territoriale applicabile alle sole prestazioni rese a **committenti non soggetti passivi**, dato che, per quelli che agiscono in veste di soggetti passivi, troverà applicazione la **regola generale**, con *reverse charge* in capo al destinatario. Per i **servizi di accesso** alle manifestazioni (e relativi servizi accessori), invece, la tassazione sarà **sempre** collegata al **luogo di esecuzione** della prestazione, a prescindere dallo *status* del committente.

In sostanza, nei rapporti “B2B”, vale a dire tra soggetti passivi, la territorialità dell'operazione sarà “agganciata” al **luogo di stabilimento del committente**, anziché a quello – eventualmente diverso – di materiale svolgimento della prestazione. La modifica interessa i servizi relativi ad attività culturali, artistiche, sportive, scientifiche, educative, ricreative e simili, ivi comprese fiere ed esposizioni, nonché i servizi degli organizzatori di dette attività e i servizi accessori. Essi, quindi, saranno rilevanti in Italia se il committente, soggetto passivo, è ivi stabilito. I servizi di “accesso” e quelli ad essi accessori, anche se resi ad un soggetto passivo italiano, **continueranno**, invece, ad essere imponibili in Italia se la manifestazione si svolge in territorio italiano. Il **passaggio** dal criterio speciale a quello generale rappresenta una **semplificazione**, in ordine all'individuazione del luogo impositivo, per quei servizi la cui natura, ai fini della classificazione territoriale, sia di incerta definizione.

Si pensi ai servizi di **noleggio e allestimento** di *stand* fieristici: ipotizzando che il committente sia l'espositore, è dubbio se i medesimi siano da intendere come “**accessori**” alla fiera ovvero come “**generici**”, in quanto, nella fattispecie esaminata dalla Corte di Giustizia UE nella causa [C-327/94](#), la prestazione che si considera oggettivamente accessoria alla manifestazione è **resa all'organizzatore**. Dunque, **fino a tutto il 2010**, nel caso in cui i predetti servizi, anziché all'organizzatore, siano resi direttamente all'**espositore**, si potrebbe sostenere che il luogo impositivo sia quello di stabilimento del committente, soggetto passivo, evitando così al fornitore degli *stand* di identificarsi ai fini IVA **in tutti i Paesi membri** in cui esso opera, se non altro quando il committente non è stabilito nel Paese che ospita l'evento (nel qual caso, l'imposta sarebbe assolta da quest'ultimo con il meccanismo del *reverse charge*). Diversamente, secondo un'accezione più lata del concetto di accessorietà, si dovrebbe prescindere dalla figura del committente; in tale ipotesi, pertanto, i servizi di noleggio e allestimento di *stand* fieristici sarebbero tassati nel **Paese dell'esposizione**, con l'eventuale obbligo di identificazione.

Dal 2011, il dubbio descritto verrà meno: il noleggio e l'allestimento degli *stand*, infatti, sarà in ogni caso delocalizzato nel Paese del committente, soggetto passivo, alla stessa

**ROMA**

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

**ARIANO IRPINO**

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

stregua delle altre prestazioni “innominate”, cioè non contemplate dalle deroghe territoriali. Lo stesso dicasi per la gran parte delle altre prestazioni attualmente contemplate dall’art. 7-*quinquies*, la cui natura dà spesso adito a dubbi. È il caso delle **prestazioni scientifiche**, non sempre distinguibili dalle c.d. “consulenze tecniche”, ora derubricate a servizi “generici”, quindi rilevanti nel Paese del committente, soggetto passivo. Emblematica, al riguardo, è la fattispecie affrontata dalla Corte di Giustizia in merito all’attività di **ricerca e sviluppo** resa da una società in ingegneria (causa [C-222/09](#)): la questione è se tale attività, per il fatto stesso di essere svolta da **ingegneri**, ossia da una categoria professionale per la quale la previgente normativa prevedeva la tassazione nel Paese del committente, obliteri il differente criterio territoriale previsto per le prestazioni scientifiche, nel cui ambito l’attività di R&S è riconducibile.

La soluzione offerta dalla Corte UE è che il luogo impositivo deve essere individuato in funzione della **natura** della prestazione, sicché l’attività di R&S che rivesta natura scientifica è tassata nel luogo in cui viene svolta, **anche se resa da ingegneri**: il carattere innovativo e creativo dell’attività non è sufficiente per identificarla come scientifica ai fini dell’applicazione del criterio territoriale. Le prestazioni scientifiche, al pari di tutte le altre prestazioni elencate nella norma, si caratterizzano, infatti, come già affermato nella causa [C-114/05](#), per essere rese ad un **pluralità di destinatari**. Di conseguenza, ove il committente sia **unico**, indipendentemente dalla successiva cessione a terzi dei risultati ottenuti, l’attività di R&S, sul piano territoriale, non riveste carattere scientifico e rientra nelle “**consulenze tecniche**”, tassate nel Paese del committente. Tale conclusione, peraltro, sembrerebbe rimettere in discussione la posizione espressa dall’Amministrazione finanziaria (cfr., per esempio, ris. Agenzia delle Entrate 9 aprile 2008, n. [138](#)).

REGIMI SOSTITUTIVI

## Nei regimi agevolati contributi previdenziali a deducibilità variabile

Per i minimi, deduzione dal reddito tassato con la sostitutiva; per i «forfettini», è condizionata al possesso di un reddito soggetto a IRPEF. Frequentemente, i soggetti che sono intenzionati ad avviare un’attività d’impresa o di lavoro autonomo considerano la possibilità di usufruire di regimi fiscali agevolati, che nel sistema attuale sono rappresentati dal regime dei contribuenti minimi (art. 1 comma 97 della L. 244/2007) e dal regime delle nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo (art. 13 della L. 388/2000).

Dovendo valutare caso per caso la **convenienza** dell’uno piuttosto che dell’altro regime,

### 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)

uno degli aspetti da prendere in considerazione può essere quello della **deducibilità** dei **contributi previdenziali**, il cui **trattamento differisce** da un regime all'altro.

È necessario premettere che i redditi d'impresa o di lavoro autonomo soggetti ai regimi agevolati in discorso, in quanto assoggettati ad imposta sostitutiva (del 10%, per i forfettini, e del 20%, per i minimi), **non concorrono** alla formazione del **reddito complessivo a fini IRPEF** del contribuente (si veda, per i "forfettini", la circ. Agenzia delle Entrate [1/2001](#), per i "minimi", la circ. Agenzia delle Entrate [73/2007](#), ).

In linea generale, quindi (salvo quanto si dirà oltre per i contribuenti minimi), per poter **dedurre** dal reddito complessivo ai fini IRPEF gli **oneri** di cui all'art. 10 del TUIR (tra cui i contributi previdenziali) e per fruire delle **detrazioni dall'IRPEF lorda** di cui agli artt. 12 e 15 del TUIR (per carichi di famiglia e per oneri), il contribuente deve possedere dei **redditi da assoggettare ad IRPEF** (es. redditi fondiari, redditi di capitale, redditi diversi), **ulteriori** a quelli d'impresa o di lavoro autonomo tassati con imposta sostitutiva (redditi che, come testé detto, non concorrono a formare il reddito complessivo). In caso positivo, le deduzioni e le detrazioni suddette trovano applicazione nella misura in cui, rispettivamente, il reddito complessivo o la relativa imposta siano **capienti** (in tal senso, con riferimento al regime delle nuove iniziative produttive, circ. Agenzia delle Entrate [8/2001](#), quesito 1.1, e circ. Agenzia delle Entrate 59/2001,).

Per completezza, si segnala che anche le detrazioni per lavoro autonomo o impresa minore di cui all'art. 13 comma 5 del TUIR non trovano applicazione se detti redditi sono assoggettati ad imposta sostitutiva (circ. Agenzia delle Entrate [15/2007](#), ).

Coerentemente a quanto sopra e stando all'orientamento dell'Amministrazione finanziaria, che vuole i contributi previdenziali e assistenziali obbligatori **indeducibili** dal reddito di lavoro autonomo professionale o d'impresa prodotto, i "forfettini" **non possono** dedurre i contributi previdenziali (versati alla propria Cassa di previdenza o all'INPS, a seconda dei casi) dal reddito soggetto ad imposta sostitutiva.

Tali oneri potranno essere portati in deduzione **solo se e nella misura in cui** il contribuente possieda **altri redditi** da assoggettare ad IRPEF.

Diversamente dai "forfettini", per i **contribuenti minimi** opera una regola differente.

Infatti, i contributi previdenziali sono **dedotti prioritariamente** dal reddito di impresa o di lavoro autonomo **soggetto alla sostitutiva**, nei limiti in cui trovano capienza in tali redditi; l'eventuale eccedenza è deducibile, ove sia possibile, dal reddito complessivo del contribuente in base all'art. 10 del TUIR (art. 5 comma 2 del DM 2 gennaio 2008, circ. Agenzia delle Entrate 73/2007, ).

Si ipotizzi, ad esempio, un reddito derivante dall'attività d'impresa in regime dei minimi pari a 100 e un contributo previdenziale versato pari a 120. Tale contributo per 100 potrà essere portato in deduzione del reddito d'impresa e per l'eccedenza in sede di dichiarazione dei redditi potrà essere dedotto dal reddito complessivo IRPEF (circ. Agenzia delle Entrate [7/2008](#), 6.12, quesito a).

**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)

## Meglio i “minimi” se si svolge solo attività d’impresa o lavoro autonomo

In conclusione, limitatamente all’aspetto della deducibilità dei contributi previdenziali, il contribuente che svolge la sola attività d’impresa o di lavoro autonomo e non possiede altre fonti di reddito potrebbe trovare conveniente utilizzare il regime dei minimi per la possibilità di dedurre (in tutto o in parte) quanto pagato a fini contributivi (cosa che gli sarebbe preclusa se si avvalessse del regime delle nuove iniziative produttive).

Se notificati prima dei sessanta giorni dalla consegna del PVC

### La notifica degli accertamenti deve rispettare i tempi previsti

Anche i giudici di merito si allineano alla giurisprudenza di legittimità: dopo la sentenza della Cassazione n. 22320/2010, la CTR di Brescia con la sentenza n. 537/7/2010 (udienza 11 novembre 2010) ribadisce il concetto che sono nulli gli accertamenti notificati prima dei sessanta giorni dalla consegna del PVC. In particolare i giudici di merito evidenziano, a seguito di un avviso di accertamento notificato dall’Agenzia delle Entrate prima della scadenza del termine di sessanta giorni dal rilascio del PVC, la nullità dell’avviso perché non reca i motivi dell’urgenza imposti dall’articolo 12, della legge 212/2000 (cd. Statuto del contribuente).

La sentenza della Cassazione Prima di procedere all’analisi della sentenza dei giudici della CTP di Brescia si ritiene indispensabile un’analisi della sentenza della Cassazione che, sull’argomento, è intervenuta con la suindicata e recentissima sentenza.

I giudici di legittimità con la sentenza n. 22320 del 3 novembre 2010, affermano, in estrema sintesi, che è nullo l’avviso di accertamento, notificato prima della scadenza del termine di 60 giorni dal rilascio del PVC (processo verbale di contestazione), se non contiene un’adeguata motivazione sulla sua “particolare urgenza”.

La vicenda alla base della decisione della Suprema Corte trae origine dalla notifica da parte dell’Ufficio di un avviso di accertamento per maggiore Iva a una società consortile a responsabilità limitata, prima dello scadere dei 60 giorni assegnati al contribuente per formulare osservazioni e richieste.

Avendo appurato che l’atto impugnato era stato emanato prima della conclusione dell’attività ispettiva, e, dunque, prima dei 60 giorni previsti dall’art. 12, comma 7, della L. n. 212/2002 (c.d. “Statuto dei diritti del Contribuente”), la CTP e, a seguire, la Commissione tributaria regionale del Piemonte, annullavano l’avviso di accertamento. Contro questa ultima pronuncia, l’Ufficio proponeva ricorso in Cassazione, sostenendo la validità dell’avviso di accertamento “anticipato”, in quanto la declaratoria di nullità di un atto può essere pronunciata solo in presenza di una espressa e specifica comminatoria di legge.

Di conseguenza, secondo l’Ufficio, il mancato rispetto del termine di cui all’art. 12 della L. n. 212/2000, prescritto dalla stessa non a pena di nullità, non può essere idoneo ad inficiare la validità dell’atto di accertamento impugnato. Sulla base di quanto stabilito dalla Corte Costituzionale con

#### **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'ord. n. 244/2009, i giudici di legittimità hanno evidenziato che l'avviso anticipato non è di per sé nullo, ma diventa tale solo se non c'è una motivazione adeguata sulla particolare urgenza.

L'inosservanza dell'obbligo di motivazione in relazione alla "particolare urgenza" dell'avviso di accertamento risulta, infatti, espressamente sanzionata in termini di invalidità dell'atto, in via generale, dall'art. 21-septies della L. n. 241/1990, nonché con specifico riferimento all'accertamento delle imposte dirette e dell'Iva, dagli artt. 42, commi 2 e 3, del DPR 600/1973 e 56, comma 5, del DPR n. 633/1972.

La Corte di Cassazione, tuttavia, nel ravvisare la nullità dell'avviso di accertamento impugnato in base alla semplice circostanza della relativa emanazione "prima della conclusione ispettiva", afferma che i giudici di merito non hanno per nulla tenuto conto dell'eventuale adeguata motivazione in merito al requisito dell'urgenza, disattendendo così il predetto principio di cui agli artt. 7, comma 1, della L. n. 212/2000 e 3 e 21-septies della L. n. 241/1990.

Nel caso in esame, la Corte di Cassazione ha ritenuto fondato il ricorso, rinviando ai giudici della Commissione tributaria regionale del Piemonte il giudizio.

Le conclusioni della CTP Per i giudici della CTP di Brescia l'atto di accertamento notificato prima della scadenza dei sessanti giorni che decorrono dal rilascio al contribuente della copia del verbale di chiusura delle operazioni, non è nullo, ma lo diventa se non c'è una motivazione adeguata sulla particolare urgenza. L'inosservanza dell'obbligo di motivazione in relazione alla particolare urgenza è sanzionata con l'invalidità dell'atto. Per i motivi suindicati, tenuto conto del recentissimo orientamento della Cassazione, la CTP di Brescia accoglie il ricorso decidendo però, per la compensazione delle spese tra le parti.

IVA

## Trasporti per beni in esportazione non imponibili

Lo chiarisce l'Agenzia, sulle prestazioni fornite ad un operatore IVA nazionale da parte di un agente comunitario che cura l'esportazione. Beneficiano del regime di **non imponibilità**, pur essendo territorialmente rilevanti in Italia, le prestazioni di trasporto di beni fornite ad un operatore IVA nazionale da parte di un agente comunitario che cura l'**esportazione** dei beni. Questo il messaggio contenuto nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. [134](#) di ieri, 20 dicembre 2010.

Il caso analizzato riguarda una azienda italiana che commercia beni all'ingrosso, avendo come unico mercato di riferimento l'Arabia Saudita, quindi un Paese extracomunitario. La società residente acquista i beni oggetto dei propri commerci in Paesi comunitari e, per il tramite di propri agenti residenti in tali Stati membri, provvede all'**invio diretto** della merce (tramite trasporto navale) dal Paese di origine a quello di destinazione finale.

### **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)

Al riguardo, l'Agenzia conferma che il rapporto giuridico intercorrente tra il soggetto residente e l'agente comunitario rientra nella categoria del **mandato senza rappresentanza**, con la conseguenza che le prestazioni di servizi rese o ricevute dal mandatario senza rappresentanza sono considerate prestazioni di servizi anche nei rapporti tra il mandante e il mandatario (art. 3, comma 3 del DPR n. 633 del 1972).

Inoltre, la **natura giuridica** delle prestazioni rese dal mandatario al mandante è la stessa di quelle rese o ricevute in nome proprio e per conto del mandante stesso, come del resto confermato dalla risoluzione n. [242](#) del 27 agosto 2009.

Ne consegue che, nel caso in analisi, la prestazione debba essere qualificata come una prestazione di servizi attinente al **trasporto di beni**; la stessa, dunque, deve essere trattata secondo le regole dettate dall'art. 7-ter del DPR 633/72, che sanciscono la rilevanza dell'operazione nel Paese del committente (società italiana).

È dunque chiarito che l'operazione dovrà essere autofatturata dall'operatore italiano, oppure, secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con circolare n. [12](#) del 2010, si potrà provvedere alla integrazione della fattura del soggetto comunitario, trattandosi di prestazione di servizi **generica**.

Si deve poi comprendere se l'operazione, territorialmente rilevante in Italia, possa scontare un trattamento di **non imponibilità**. Al riguardo, l'art. 9, comma 1, punto 2) del DPR 633/72 assegna tale trattamento ai trasporti relativi a beni in esportazione; si tratta allora di capire se, nella fattispecie prospettata, si possa rientrare nella condizione prevista dalla norma. Per chiarire il dubbio, la risoluzione riscontra che l'operazione principale consiste nel trasferimento di un bene da uno Stato membro verso un Paese extra-UE e, pertanto, è qualificabile come una **cessione all'esportazione**, anche considerato il contenuto dell'art. 146, par. 1, lettera a) della Direttiva 2006/112/CEE. L'autofattura emessa dall'operatore italiano (documento obbligatorio ai sensi del combinato disposto dell'art. 17, comma 2 e dell'art. 21, comma 6 del DPR 633/72), dunque, dovrà riportare il titolo di non imponibilità previsto dall'art. 9, comma 1, numero 2 del DPR 633/72.

Al riguardo, è bene notare che, per il caso dei trasporti, la normativa interna non ha subito i medesimi aggiornamenti destinati al caso delle **intermediazioni** (art. 9, comma 1, punto 7), in relazione alle quali il regime di non imponibilità è previsto anche per le operazioni effettuate **fuori della Comunità** (c.d. "operazioni estero su estero").

Le conclusioni raggiunte, precisa poi l'Agenzia, valgono a condizione che il prestatore non sia residente nel territorio dello Stato poiché, in caso contrario, si applicano le normali regole in tema di fatturazione.

## **Non sussiste l'incombenza dei modelli INTRASTAT**

Un secondo dubbio sorgeva in merito alla necessità di compilare i **modelli INTRASTAT**, posto che la descritta operazione rientra, come detto, nella categoria delle prestazioni di servizio generiche. Al riguardo, tale incombenza **non sussiste**, ai sensi del disposto dell'art.

### **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

50, comma 6 del DL 331/93, trattandosi di operazioni per le quali non è dovuta l'imposta nello Stato in cui è stabilito il destinatario, come già confermato nella circolare n. [36](#) del 2010, parte I, punto 5) e ribadito al punto 1 della successiva circolare n. [43](#) del 2010. Infatti, la locuzione "imposta non dovuta" può essere direttamente riferita anche alle ipotesi di non imponibilità o di esenzione.

## Ravvedimento

### Omesso versamento Iva scaturente dalla liquidazione relativa a dicembre 2009: quali i termini per il ravvedimento?

#### Domanda

Un contribuente omette il versamento del debito Iva scaturente dalla liquidazione relativa a dicembre 2009 in scadenza al 16/1/2010 e delle ritenute su redditi di lavoro autonomo corrisposti in dicembre 2009 in scadenza alla stessa data su indicata. E' corretto ritenere che tali omissioni siano ravvedibili rispettivamente fino al 30/9/2011 e 31/7/2011?

#### Risposta

L'articolo 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in materia di ravvedimento operoso, prevede che la sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza:

a) ad un dodicesimo del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data della sua commissione (c.d. "ravvedimento breve");

b) ad un decimo del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione ovvero, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore (c.d. "ravvedimento lungo").

Come si può notare, la riduzione ad un decimo si applica se la regolarizzazione avviene "entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione".

Occorre, dunque, individuare il momento in cui è stata commessa la violazione: a tale proposito si dovrebbe tener conto del dato letterale della norma che parla di "anno in cui è stata commessa la violazione" e non di "anno di competenza dell'imposta omessa".

Ciò vorrebbe dire che, nel caso prospettato, poiché entrambe le violazioni sono state commesse nel 2010 (infatti, l'adempimento era in scadenza il 16 gennaio 2010), si deve considerare, come termine

#### **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

ultimo per effettuare il ravvedimento lungo quello di presentazione delle dichiarazioni per il 2010 e quindi:

- il 31 luglio 2011 - modello 770 semplificato, per ravvedere l'omesso versamento delle ritenute;
- il 30 settembre 2011 - dichiarazione IVA, per ravvedere l'omesso versamento dell'IVA periodica.

Però, tale conclusione, pur essendo ineccepibile dal punto di vista interpretativo, pone grossi problemi pratici.

Infatti, così facendo, nelle dichiarazioni (770 e IVA) presentate nel 2010 e relative al periodo d'imposta 2009 risulta l'omesso versamento delle ritenute e dell'IVA in questione.

Ciò, quindi, espone il contribuente ad essere destinatario di preavvisi telematici che, di fatto, inibiscono il successivo ricorso al ravvedimento.

Pertanto, sarebbe più prudentiale eseguire il ravvedimento, nel 2010, entro i termini di presentazione delle dichiarazioni per il periodo d'imposta 2009.

21/12/2010

Composizione negoziale dell'insolvenza

## Trust e accordi di ristrutturazione dei debiti

L'istituto anglosassone può svolgere un ruolo di strumento di giustizia contrattuale nella composizione negoziale dell'insolvenza

Negli accordi di ristrutturazione dei debiti delle imprese in crisi previsti dall'art. 182-bis si presenta quella pratica nota come composizione negoziale dell'insolvenza spesso utilizzata nella prassi attraverso l'esperienza delle "convenzioni bancarie", nel presupposto di una ragionevole prospettiva di "reversibilità" dell'insolvenza, ma anche di liquidazione alternativa all'apertura di una procedura concorsuale.

Si prevede infatti la facoltà in capo al debitore di stipulare accordi "di ristrutturazione dei debiti" con i creditori che rappresentino almeno il sessanta per cento della totalità, depositando in tribunale l'accordo unitamente ad una relazione redatta da un esperto sull'attuabilità dello stesso «con particolare riferimento alla sua idoneità ad assicurare il regolare pagamento dei creditori estranei».

L'accordo deve essere pubblicato nel registro delle imprese (è infatti efficace dal giorno successivo alla pubblicazione) in modo da consentire ai creditori e ad ogni altro soggetto interessato di proporre opposizione entro trenta giorni. Il tribunale provvederà all'omologazione dopo aver deciso sulle eventuali opposizioni. È quindi un contratto che determina una rinegoziazione del credito con efficacia limitata ai soggetti che vi abbiano partecipato.

Analogamente al c.d. prepackaged bankruptcy presente nell'ordinamento statunitense si presenta come un accordo raggiunto con alcuni tra i creditori che non pregiudica in alcun modo coloro che non vi hanno aderito ed ai quali, invece, deve essere assicurato il "regolare pagamento" delle pretese vantate. Il carattere negoziale della fattispecie è esaltato dall'inopponibilità dell'accordo raggiunto

### **ROMA**

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

### **ARIANO IRPINO**

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

ai creditori estranei e dall'efficacia dello stesso condizionata all'omologazione del giudice. Le peculiarità di questo nuovo istituto possono essere brevemente riassunte.

Primariamente si rivela l'assenza della figura del commissario giudiziale, non è inoltre richiesto l'obbligo ai sensi dell'art. 163, L.F., del versamento della "somma che si presume necessaria" dal tribunale per l'ammissione alla procedura di concordato preventivo; è esente dall'azione revocatoria e soprattutto non è richiesto il rispetto della par condicio creditorum.

È opportuno evidenziare che la ristrutturazione del passivo proposta per mezzo dell'accordo di ristrutturazione comprenderà rinunce da parte dei creditori all'esigibilità immediata, agli interessi o a parte del capitale, avendo tuttavia come fermo obiettivo il rendere concretamente realizzabile il regolare pagamento dei creditori estranei all'accordo. La gestione privatistica della crisi, o quasi privatistica scarica sul negoziato fra i creditori, anzi, fra una parte dei creditori e il debitore, la ricerca della miglior composizione del dissesto, affidando così allo strumento civilistico del contratto il buon governo della crisi.

Nel non remoto caso in cui la distribuzione delle risorse prodotte non sia tuttavia sufficiente ad evitare il fallimento non solo i creditori non aderenti, oltre a non essere regolarmente pagati, saranno soggetti alla falcidia del concorso, ma, rispetto a quel che si sarebbe verificato se l'accordo di ristrutturazione non fosse intervenuto o non fosse stato omologato, vedranno ridursi notevolmente la massa dell'attivo costituente la garanzia patrimoniale destinata alla soddisfazione del loro credito.

Si presenta di notevole interesse verificare il possibile ruolo che può essere rappresentato dal trust per la valorizzazione dell'uso dell'istituto oggetto del presente progetto.

Il diritto concorsuale inglese in fondo si è basato per lungo tempo ed ancora poggia, sull'istituto del trust, sebbene nel 2002 l'Enterprise Act abbia sancito l'impossibilità che l'emanazione dell'administration order, il quale apre una procedura concorsuale, possa essere bloccata dalla nomina di un receiver (trustee), che agisce nell'interesse dei creditori beneficiari del receivership.

È opportuno dunque stabilire se il trust, istituito dal debitore segregando i propri beni personali e nominandosi trustee nell'interesse dei creditori sociali, resi beneficiari, e attuato nell'ambito di un accordo di ristrutturazione, regolarmente omologato dal Tribunale, superi il vaglio imposto dall'art. 13 Convenzione dell'Aja che stabilisce la facoltà del riconoscimento di un trust da parte di uno Stato.

Si può senz'altro convenire con la più autorevole dottrina in tema di trust che ha senso ricorrere al trust solo quando non esiste, negli strumenti messi a disposizione dal diritto civile italiano, un mezzo per realizzare lo stesso risultato, purché il programma (che è la causa concreta del negozio istitutivo del trust) sia lecito e persegua interessi meritevoli di tutela, così che il trasferimento al trustee sia causalmente giustificato dall'atto istitutivo. Su queste basi si può dunque prospettare la possibilità che l'istituto del trust abbia a svolgere un ruolo positivo proprio nel quadro degli accordi di ristrutturazione quale strumento per aumentare il livello di trasparenza delle ristrutturazioni, così da mitigare il rischio, sempre latente, che i creditori meglio strutturati ed organizzati collidano con il debitore al fine di indirizzare la ristrutturazione verso un risultato sostanzialmente espropriativo delle ragioni di quelli estranei all'organizzazione.

Nella distribuzione delle risorse tra i creditori partecipanti all'accordo l'istituto del trust pur senza elidere in radice l'ingiustizia che può derivare dall'"impar condicio" fra creditori, può quanto meno

**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

attenuare le principali conseguenze che sul piano delle asimmetrie distributive l'esecuzione dell'accordo può produrre.

Perché, il pericolo maggiore, insito nell'istituto, visto nella sua fisiologia, deriva non tanto dalla sua genesi, quasi interamente privatistica, ma dall'essere un contratto di durata la cui esecuzione resta interamente affidata all'autonomia privata, senza che sia esercitato alcun controllo esterno per tutta l'esecuzione dell'accordo. Nella fase esecutiva quindi, nell'incertezza sui poteri del giudice dell'omologa, in ogni caso molto contenuti, il trust può costituire un più affidabile momento di controllo sui modi e sui tempi di esecuzione, oltre che sulla sua stessa conformità alla funzione economico - sociale degli accordi di risanamento.

L'istituto anglosassone da dunque risalto alla figura che sembra restare fuori dalla configurazione tutta contrattuale dell'accordo, il quale tuttavia, in una certa misura, (quella di assicurargli la regolarità dei pagamenti), dall'accordo stesso è indicato come "terzo beneficiario": quella del "creditore estraneo" che, nello schema dell'art. 1411 c.c., assume la veste di terzo beneficiario, a fronte dell'impresa debitrice nel ruolo di promittente e dei creditori aderenti in qualità di stipulanti. In tale fattispecie risultano beneficiari non solo i creditori aderenti all'accordo di ristrutturazione ma anche quelli estranei, laddove la finalità da raggiungere è quella che l'esecuzione dell'accordo, omologato nella previsione che esso giovi ad entrambe le categorie, non evolva secondo modalità tali da pregiudicare l'aspettativa del regolare pagamento dei secondi.

Si impone tuttavia l'esame di punti critici dell'uso del trust in tale materia: la sorte dell'atto dispositivo in seguito a dichiarazione di nullità dell'accordo di ristrutturazione; la situazione nei casi di trust "autodichiarato", ossia ove settlor e trustee coincidano; infine l'effetto segregativo sui beni conferiti dai terzi.

Al fine di valutare la meritevolezza e la validità della pattuizione che riguarda la separazione dei beni costituiti in trust, occorrerà infatti controllare che il trattamento offerto ai creditori particolari non sia "espropriativo" delle ragioni degli stessi, ossia che non si possa ritenere che i creditori siano in grado di aspirare ad un livello di soddisfazione superiore, nel caso in cui la ristrutturazione non si arrestasse subito, e potendo attivare gli strumenti esecutivi ordinari rispetto al loro debitore. Il creditore particolare, quindi, potrebbe esperire forse un'azione di accertamento della nullità dell'atto che dà fondamento al trust (perché immeritevole ex art. 1322 c.c., quando non addirittura illecito ai sensi dell'art. 1418 c.c.), nonché sicuramente l'azione revocatoria nei confronti dell'atto che trasferisce i beni al trustee.

Nel complesso tuttavia pur senza elidere in radice l'ingiustizia che può derivare dall'"impar condicio" fra creditori che l'accordo da omologare prefigura, il trust può attenuare le principali conseguenze che l'esecuzione dell'accordo può produrre sul piano delle asimmetrie distributive.

## Holding industriali «individuate» in base all'attività esercitata

Si prescinde dal dato formale dell'iscrizione nella sezione speciale dell'elenco previsto dall'art. 113 del TUB, ormai abrogato

### **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

Nella circolare n. 6 del 14 dicembre 2010, Assoholding fa il punto delle **novità in materia tributaria, societaria**, nonché di adempimenti nei confronti dell'Agenzia delle Entrate, che interessano le **holding** a seguito delle modifiche apportate, da ultimo, dal DLgs. n. 141 del 13 agosto 2010. Detto provvedimento ha variato alcune norme del DLgs. n. 385/93 (c.d. TUB), abrogando – tra l'altro – l'elenco previsto dal citato art. 113 e cancellando i soggetti ivi iscritti alla data di entrata in vigore, ossia a decorrere dal 19 settembre 2010, particolare rilievo appaiono i chiarimenti relativi alla **disciplina IRAP** delle holding c.d. "industriali", che ricalcano quelli forniti, ad opera della stessa Assoholding, nella nota del 16 settembre 2010, prot. n. 32/10/GDV/mc00028.

In particolare, viene ribadito che le modalità di determinazione del valore della produzione netta delle società in oggetto, definite dall'art. 6, comma 9 del DLgs. n. 446/97, continueranno ad applicarsi alle società che presentano il **carattere "sostanziale"** delle società *holding*, prescindendo dal dato letterale-formale rappresentato dall'iscrizione al predetto elenco, ormai abrogato. A tal fine, è possibile fare riferimento ai **criteri** stabiliti dall'art. 12, comma 3 del DM 17 febbraio 2009 n. 29, ripreso testualmente anche dall'art. 10, comma 10, del DLgs. n. 141/2010 al fine di individuare i soggetti che dovranno continuare ad adempiere agli obblighi ai fini dell'Anagrafe Tributaria.

### **Interpretazione in linea con la prassi ministeriale**

La soluzione proposta appare conforme alle precisazioni fornite nel corso degli anni dall'Amministrazione finanziaria.

Già la CM n. [141/E](#) del 4 giugno 1998, paragrafo 3.2.2.7.1, aveva chiarito che, nel periodo d'imposta in cui sussisteva l'**obbligo dell'iscrizione** nell'apposita sezione del suddetto elenco, l'applicazione del regime previsto per le *holding* industriali era pur sempre subordinata alla **verifica**, relativamente al medesimo periodo d'imposta, dei **presupposti** specificamente indicati (concetto poi ripreso anche dalle istruzioni ai modelli di dichiarazione e, da ultimo, dalle istruzioni alla **dichiarazione IRAP 2010**).

Se in tale periodo anche una sola delle condizioni quantitative disposte non si verificava, la disciplina prevista per le holding industriali non era applicabile.

Per quanto sopra, la **mancata iscrizione** nell'apposita sezione speciale dell'elenco generale **non precludeva** in nessun caso l'**applicabilità** della **disciplina** prevista dall'art. 6, comma 9, del DLgs. n. 446/97, se, nella sostanza, il soggetto effettivamente svolgeva **attività finanziaria**. In conformità allo stesso principio, un contribuente che non svolgeva attività finanziaria, pur essendo iscritto nell'elenco speciale, determinava la base imponibile applicando i criteri previsti dall'art. 5 del DLgs. 446/97 per le imprese industriali, mercantili e di servizi (in questo senso, si vedano la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 26 febbraio 2003 n. [38](#) e la circ. Assonime 17 giugno 1999 n. 52, § 2).

In pratica, anche in presenza dell'obbligo di iscrizione, le regole applicabili per il calcolo della base imponibile IRAP andavano comunque verificate in base al criterio sostanziale dell'attività concretamente esercitata.

#### **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)

In conclusione, Assoholding caldeggia la **modifica** del testo dell'**art. 6, comma 9**, del DLgs. n. 446/97, laddove, per individuare i soggetti interessati dall'applicazione della norma, continua a fare riferimento alle società per le quali sussista "l'obbligo dell'iscrizione" nell'apposita sezione del citato elenco. Infatti, "appare ormai chiaro che la qualifica di *holding* industriale o finanziaria sia ricavabile non tanto o, meglio, non più ricorrendo all'art. 113 del TUB, quanto, invece, alla prassi amministrativa ed alla recente normativa in materia finanziaria (...); cioè, **non sarebbe più l'iscrizione** all'elenco di cui all'art. 113 ad essere il **discrimine** per qualificare finanziaria o industriale una *holding*, ma la quantità delle partecipazioni detenute e la qualità dell'attività svolta dalle società partecipate".

## A conto economico i costi per la riduzione del personale

Tali oneri sono di competenza di un unico esercizio e non possono essere capitalizzati come costi di ampliamento

In vista della chiusura dell'esercizio, dato lo sfavorevole contesto economico finanziario che caratterizza il nostro Paese e l'Europa fin dalla fine del 2008, è utile approfondire il tema dei costi e oneri straordinari che le aziende sostengono per la riorganizzazione e ristrutturazione dei propri apparati produttivi.

Per quanto riguarda il **trattamento contabile**, la normativa di riferimento, riconducibile ai principi contabili nazionali OIC n. 24 ("Immobilizzazioni immateriali") e OIC n. 19 ("I fondi per rischi ed oneri"), inquadra tali costi come segue:

- **definizione:** costi sostenuti dall'impresa per favorire l'esodo o la messa in mobilità del personale;
- **finalità:** rimozione di dissaturazioni nei reparti produttivi ovvero inefficienze nella struttura amministrativa o commerciale;
- **tipologie:** mobilità, CIG, incentivi all'esodo, prepensionamenti e costi per licenziamenti;
- **momento di imputazione:** nell'esercizio in cui vengono sostenuti tramite imputazione diretta a conto economico, ovvero nell'esercizio in cui venga formalmente assunta la decisione di attuare tali piani di ristrutturazione (es. delibera del CdA) tramite accantonamento a specifico fondo rischi.

In ordine al trattamento contabile di tali costi, l'OIC n. 24 afferma che "[...] assai difficilmente si riesce a dimostrare la futura capacità di produrre maggiori ricavi" e che "l'assenza o la difficoltà di misurazione della utilità futura di tali costi fa sì che i costi straordinari di riduzione del personale debbano essere **imputati al conto economico [...]**". Anche l'OIC n. 19 afferma che tali costi sono di competenza di **un unico esercizio**, poiché

### ROMA

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

### ARIANO IRPINO

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

non correlabili a prestazioni future (eliminano solo preesistenti inefficienze). Inoltre, essendo caratterizzati da importi attendibilmente determinabili, devono essere accantonati a **specifico fondo** per prepensionamento e ristrutturazioni aziendali. Data l'eccezionalità di tali operazioni, l'accantonamento assume natura straordinaria e viene iscritto nella voce E.21 "**Oneri straordinari**".

In tal senso si è espressa la Corte di Cassazione nella sentenza Gildemeister<sup>1</sup>, sostenendo l'**impossibilità di capitalizzare come costi di ampliamento** gli esborsi effettuati dalla società per la risoluzione anticipata di un contratto di agenzia considerato ostativo per lo sviluppo della stessa. Tale tesi è stata argomentata negando che il mero vantaggio derivante da un'operazione finalizzata alla rimozione di costi improduttivi e alla razionalizzazione della struttura commerciale possa essere direttamente correlato a un **incremento dei "ricavi di impresa"**, come richiesto testualmente dal principio in esame.

Tuttavia la locuzione contenuta nell'OIC n. 24 "assai difficilmente" farebbe intravedere, nel caso in cui fosse possibile dimostrare che gli oneri di ristrutturazione diano origine a futuri ricavi e maggiore competitività, la possibilità di capitalizzarli.

## Somme non inquadrabili fra gli oneri pluriennali

Per quanto concerne, poi, il **trattamento fiscale**, l'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che le somme erogate *una tantum* dalle società ai propri dipendenti con la finalità di incentivi all'esodo, ancorché dirette a promuovere la ristrutturazione aziendale della società stessa, **non sono inquadrabili tra gli oneri pluriennali**, difettando del requisito della perdurante utilità e della capacità di produrre ricavi. Tali costi, invece, costituiscono un onere che si manifesta e si esaurisce economicamente e finanziariamente in un unico esercizio (si veda la tabella in calce all'articolo).

Inquadramento civilistico	IRES	IRAP
Imputazione a Conto economico (B.9 oppure E.21)	onere deducibile nell'anno di iscrizione	onere indeducibile trattandosi di costi fuori dalla base imponibile IRAP
Accantonamento a fondo rischi	onere indeducibile (variazione in aumento in Dichiarazione dei Redditi), non rientrando nelle specifiche casistiche previste dal TUIR di accantonamenti a fondi rischi deducibili	onere indeducibile trattandosi di costi fuori dalla base imponibile IRAP
Rilascio del fondo rischi (in occasione del suo utilizzo)	provento non imponibile (variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi) nell'esercizio di utilizzo del fondo rischi	provento non imponibile (eventuale variazione in diminuzione in dichiarazione IRAP)

### 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

# Stampa su carta dei registri IVA entro il 30 dicembre

Termine valido anche per chi ha presentato la dichiarazione IVA al 28 febbraio 2010

La scadenza del **30 dicembre 2010**, relativa alla stampa dei registri contabili per i soggetti con **tenuta meccanografica** della contabilità, come già evidenziato (si veda [“C'è tempo fino al 30 dicembre per la stampa dei libri contabili”](#) del 22 dicembre), riguarda anche la **contabilità IVA**.

A norma dell'art. 7 comma 4-ter del DL 357/94, la suddetta stampa deve infatti avvenire entro **tre mesi** dal termine di presentazione delle “relative dichiarazioni annuali”; considerato il termine di presentazione della dichiarazione annuale IVA relativa al 2009 del **30 settembre 2010**, la trascrizione su supporto cartaceo dei registri IVA dello stesso esercizio dovrà essere effettuata, nella generalità dei casi, entro il **30 dicembre 2010**.

Al riguardo, occorre rilevare che la locuzione “relative dichiarazioni annuali” impiegata dalla norma citata, stante il riferimento della circ. Agenzia delle Entrate 18 giugno 2001 n. [59](#) al “termine di presentazione delle dichiarazioni annuali previsto per le **single leggi d'imposta**”, deve essere interpretata nel senso che il termine per la stampa dei **registri IVA** decorre dal termine di presentazione della **dichiarazione annuale IVA**.

Vale la pena ricordare che, alla luce dell'art. 22 del DPR 600/73, la conservazione dei documenti contabili può avvenire, a scelta del contribuente, con modalità “tradizionali” (manuale o su sistemi meccanografici) su supporto cartaceo (c.d. “conservazione **cartacea**”), oppure elettronicamente (c.d. “conservazione **sostitutiva**”); in tale seconda ipotesi, non sussiste l'obbligo di stampare i registri contabili, poiché la conservazione avviene attraverso supporti informatici imm modificabili, secondo la procedura definita dal DM 23 gennaio 2004 e dalla circ. Agenzia delle Entrate 6 dicembre 2006 n. [36](#).

Come rilevato, per i contribuenti che optano per la conservazione “cartacea” dei documenti fiscali, qualora si avvalgano di sistemi **meccanografici** per la tenuta dei registri, si applica quanto stabilito dall'art. 7 comma 4-ter del DL 357/94, modificato dall'art. 1 comma 161 della Finanziaria 2008.

In base a tale disposizione, in sede di controlli e ispezioni, effettuati **prima** che siano decorsi i suddetti termini per la stampa, la tenuta di qualsiasi registro contabile è considerata **regolare**, in difetto di trascrizione, qualora:

- gli stessi risultino **aggiornati** sugli appositi supporti magnetici;
- vengano stampati **contestualmente** alla richiesta avanzata dagli organi competenti e in loro presenza.

**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)

In base alla disciplina previgente, in vigore fino al 31 dicembre 2007 e operante per i registri relativi al periodo d'imposta 2006 e a quelli precedenti, la suddetta stampa doveva avvenire entro il termine di **presentazione** della relativa dichiarazione.

Per effetto dell'entrata in vigore delle modifiche apportate dalla Finanziaria 2008, a partire dal periodo d'imposta 2007, il termine di trascrizione su supporto cartaceo è stato **sganciato** da quello di presentazione della dichiarazione. In pratica, con riguardo al periodo di imposta **2009** (per i soggetti "solari"), posto che i modelli IVA 2010 devono essere presentati entro il 30 settembre 2010, la stampa dei registri IVA deve avvenire entro il **30 dicembre 2010**.

### **L'adempimento riguarda tutti i registri previsti dalla normativa IVA**

Secondo quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 59/2001, la disposizione in esame ha **carattere generale** e opera nei confronti di "qualsiasi registro contabile" tenuto "con sistemi meccanografici"; ne risulta che i registri IVA coinvolti dall'adempimento in parola sono i registri IVA **vendite**, i registri IVA **acquisti** e i registri IVA **corrispettivi** di cui agli artt. 23, 24 e 25 del DPR 633/72 e ogni altro registro previsto dalla normativa IVA.

La possibilità, che ha fatto seguito ai problemi tecnici del servizio telematico, di trasmettere i modelli UNICO 2010 (o IVA 2010) fino al 5 ottobre 2010 **non** ha comportato il **differimento** degli adempimenti fiscali connessi al "termine di presentazione" dei modelli annuali di dichiarazione; gli stessi andranno quindi eseguiti facendo riferimento esclusivamente alla data "ordinaria" del 30 settembre 2010 (si veda "[UNICO 2010, il 5 ottobre non è una proroga](#)" del 28 ottobre 2010).

Da ultimo, occorre rilevare che, in base all'art. 8-bis comma 2 del DPR 322/98, i contribuenti che presentano la dichiarazione annuale IVA **entro il mese di febbraio** sono esonerati dall'obbligo di comunicazione dei dati IVA. Tale norma tuttavia non sembra fissare un diverso termine di presentazione della dichiarazione, ma piuttosto un'agevolazione fruibile mediante l'anticipo dell'adempimento dichiarativo; ne risulta che, anche in tale ipotesi, la trascrizione dei registri IVA deve essere effettuata **entro il 30 dicembre 2010**.

Diritto

# Ricorso per Cassazione, divieto di "cumulo" nella formulazione dei motivi

#### **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

**Corte di Cassazione, Sezioni Unite civili, sentenza n. 25999 del 23.12.2010**

Le Sezioni Unite dettano le regole per la formulazione dei motivi nei ricorsi proposti, per Cassazione, avverso le sentenze pubblicate tra il 3 marzo 2006 e il 4 luglio 2009. Sulla questione la Corte osserva che - nel vigore dell'[art. 366 bis c.p.c.](#), nei casi previsti dall'[articolo 360 c.p.c.](#), primo comma, numeri 1, 2, 3 e 4 - ogni quesito formulato per ciascun motivo di ricorso deve consentire l'individuazione del principio di diritto censurato posto dal giudice a quo alla base del provvedimento impugnato e, correlativamente, del principio, diverso da quello, la cui auspicata applicazione da parte della Cassazione possa condurre a una decisione di segno inverso.

In particolare - osserva la Corte - *nel caso previsto dall'[art. 360](#), primo comma, n. 5 l'illustrazione di ciascun motivo deve contenere, a pena di inammissibilità, la chiara indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume omessa o contraddittoria, ovvero le ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la rende inidonea a giustificare la decisione. La relativa censura deve pertanto contenere un momento di sintesi (omologo del quesito di diritto) che ne circoscriva puntualmente i limiti, in maniera da non ingenerare incertezze in sede di formulazione del ricorso e di valutazione della sua ammissibilità.*

Dall'applicazione di questi principi discende la necessità – dunque - che ogni censura si traduca in un distinto quesito di diritto, ovvero, in una distinta sintetica indicazione del fatto controverso in relazione al quale la motivazione si assume omessa o contraddittoria, ovvero delle ragioni per le quali la dedotta insufficienza della motivazione la rende inidonea a giustificare la decisione.

In osservanza a quanto illustrato la Corte conclude, pertanto, per l'inammissibilità dei motivi che denunciano cumulativamente la violazione di norme di diritto sostanziale, la nullità della sentenza o procedimento e i vizi di motivazione.

## Deducibilità dei costi «black list», l'onere probatorio è del contribuente

Secondo la Cassazione, occorre un'approfondita analisi delle esimenti previste dal TUIR

L'onere di **provare** che sussistono le condizioni per poter dedurre i componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con soggetti residenti o domiciliati in Stati o territori

**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

black list compete al contribuente.

L'Amministrazione finanziaria, dunque, in sede di accertamento, può limitarsi ad un richiamo, seppur giustificato, alla previsione contenuta nel TUIR.

È questo, in sintesi, il concetto che emerge dalla lettura della sentenza della Corte di Cassazione [n. 26298](#), depositata ieri, 29 dicembre 2010, che si è occupata della corretta interpretazione delle disposizioni contenute nell'articolo 110, commi 10 e seguenti del TUIR.

Nella sostanza, l'analisi svolta dai giudici di legittimità si è fondata sul contenuto della decisione dei giudici di appello che, in modo sintetico, avevano affermato come i costi e gli elementi negativi in questione **erano deducibili** senza però approfondire la propria analisi sulle esimenti previste dalla norma che, in sintesi, sono rappresentate in via alternativa:

- dalla dimostrazione che il soggetto non residente svolge prevalentemente una **attività economica effettiva** ovvero che
- le operazioni poste in essere rispondono ad un **effettivo interesse economico** e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Di fatto, pare che nella decisione di appello la vittoria del contribuente si sia fondata su richiami **non conferenti** effettuati dai giudici ma senza alcuna spiegazione, nel merito, delle motivazioni che avevano condotto i giudici a tale conclusione. La sentenza oggetto di impugnativa dinanzi alla Corte di Cassazione conteneva affermazioni quali l'avvenuta dimostrazione della prova in merito alla deducibilità dei componenti negativi di specie **senza alcuna spiegazione** alla natura della prova stessa, oltre ad un richiamo al fatto della imputazione al conto economico delle spese e dei componenti negativi che nulla aggiungevano rispetto alla richiesta prevista dalla norma in termini di oneri probatori. Quindi, secondo i giudici di Cassazione, all'Amministrazione finanziaria risulta sufficiente **invocare il divieto legale** di deduzione mentre spetta al contribuente dimostrare l'esistenza delle condizioni per cui il divieto in questione non sarebbe applicabile al proprio caso specifico.

Peraltro, tale onere probatorio **deve essere soddisfatto** dal contribuente anche quando, come ricordano i giudici della Cassazione, il costo è in linea di principio **deducibile**. Naturalmente, sempre secondo i giudici, una volta raggiunto il convincimento che la spesa nonché il componente negativo **non sia deducibile**, si applicheranno le disposizioni in materia di sanzioni nel loro ammontare previsto dall'articolo 8, comma 3 bis del DLgs. n. 471 del 1997 e dunque nella misura proporzionale in quanto la sanzione per violazione formale da 258 a 2065 euro si rende applicabile unicamente nell'ipotesi in cui i costi, deducibili in quanto supportati da **prova contraria** rispetto alla presunzione legale, non sono stati indicati nel modello Unico.

Se la sentenza in questione contiene un **principio** che si può definire **noto** (cioè quello relativo alla necessità che sia il contribuente a provare la deducibilità dei componenti negativi derivanti dalle operazioni effettuate con soggetti residenti o domiciliati in Stati o

**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

territori black list), l'aspetto di maggiore rilievo deriva invece dal fatto che i **giudici di legittimità** si siano soffermati su una valutazione **nel merito** effettuata dai giudici di appello. Nel senso che hanno ritenuto di fatto superficiale le affermazioni contenute nella sentenza di appello in merito al convincimento raggiunto sulla esistenza delle esimenti richieste dall'articolo 110 del TUIR.

Sarà dunque opportuno che il contribuente, raggiunto da un avviso di accertamento che si fonda anche sulla indeducibilità dei costi black list, ponga particolare attenzione **alle motivazioni** portate dai giudici anche nel caso in cui gli stessi ritengano invece fornita la prova contraria da parte del contribuente stesso.

IVA

**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