

OTTANTAPERCENTO

di FILIPPO CARLIN

È sabato sera, mentre attendo di vedere la partita della mia amata Juve (una volta, contro l'Atalanta, non ci sarebbe stata storia, ndr), mi cimento con il mio primo editoriale... o almeno ci provo.

Da dove partire?

I Consigli degli Ordini sono freschi di nomina e, fra meno di un mese, ci sarà l'elezione del nuovo Presidente del Consiglio nazionale e questi cambiamenti, inevitabilmente, mi portano a chiedere: ha ancora un senso essere chiamati commercialisti? E ancora, cosa significa essere commercialisti? Ma soprattutto, il nostro ruolo ha ancora un futuro?

Parto subito dalla fine, dicendovi di sì. Il mio entusiasmo nella risposta non significa però che non vi siano alcune criticità.

Ad esempio il caso di quel cliente che mi dice "... dottore, quest'anno mia suocera ha voluto andare a farsi fare la dichiarazione dei redditi da un altro commercialista!!", per poi scoprire che il "commercialista" non è altro che il CAF del sindacato pensionati...

O ancora quanto raccontato nel servizio de *Le Iene* su "l'escapologo fiscale" dove viene presentato un imprenditore (o sedicente tale...) che, un po' grazie ad una cultura fiscale iniziata e finita nelle pagine del web, un pò interpretando i consigli (?) del proprio commercialista (?) in maniera molto superficiale e semplicistica, o addirittura in maniera *border line* (per sua stessa ammissione), consiglia alla "signora Giorgina" come ridurre il proprio imponibile fiscale e risparmiare imposte, finendo - inevitabilmente - per dare dei cretini ai professionisti di tutta una categoria, ovvero la nostra (ma approfondiremo la questione in un prossimo numero del giornale).

Ma allora c'è ancora bisogno di noi commercialisti?

Ripeto, io dico di sì e mi ricollego all'ultimo editoriale di Germano (grazie, direttore, arrivederci...) intitolato "Passione ed Orgoglio".

Rispondo di sì per lo stesso motivo per il quale dopo diciotto anni di comitato di redazione ho accettato di assumere la direzione de *Il Commercialista Veneto*, per lo stesso motivo per cui, in tanti anni di professione ho fatto parte dell'unione, del consiglio dell'ordine e di disciplina, delle commissioni, ho partecipato alla formazione ed ai congressi, alle cene ed alle feste... perché sì, insomma, io ancora ci credo.

Perché non avrebbe un senso, altrimenti, celebrare con orgoglio la passione di chi per 25 anni ha portato avanti le sorti ed ha fatto crescere l'*Associazione dei dottori commercialisti e degli esperti contabili delle Tre Venezie* a cui è dedi-

cato l'inserito di questo numero.

Credo - a ragione, ma è un pensiero diffuso - che noi commercialisti siamo diversi dai Caf dei pensionati, ed anche se l'ottanta per cento di noi svolge la professione in maniera tradizionale (contabilità, bilanci, dichiarazioni, collegi sindacali, qualche incarico dal tribunale), se

anche per l'ottanta per cento di noi questo modo di gestire la propria professione non ha futuro, dobbiamo essere orgogliosi proprio perché questa professione la esercitiamo, tutti, con passione.

Perché se non avessimo questa passione (certo, ma anche il mutuo da pagare, i figli da far studiare, il leasing della Bmw, le vacanze a Rimini...) non saremo stati ancora così tanti a "partecipare" alle elezioni degli ordini (presidenti riconfermati e new entry, vi invito a leggere l'articolo di Silvia Decarli nella pagine interne del giornale).

Ed allora questi ordini devono dare una risposta ai propri iscritti, ma - e soprattutto - la dovrà dare chi si troverà a ricoprire il ruolo di presidente del consiglio nazionale (non potete nemmeno immaginare quali peripezie linguistiche io stia facendo per rimanere in equilibrio tra l'uno e l'altro candidato).

Perché, in fin dei conti, Noi dell'*ottantapercento* non chiediamo al futuro presidente di fare miracoli, o di lanciarsi in battaglie perse già nei lustri precedenti... ma, semplicemente, di rinsaldare il senso di appartenenza ad una categoria. Certo sarebbe importante riuscire a contare un poco

di più nei posti che contano... Ma si badi bene "contare un poco di più" non significa farsi invitare alla cena di gala (purtroppo per qualche nostro rappresentante tutto inizia e finisce lì) ma piuttosto dare peso alle proprie opinioni, alle proprie

proposte, a non farsi schiacciare dalle pretese di altri, non arrivare sempre quando la porta si sta per chiudere o, peggio ancora, è già chiusa.

Noi *ottantapercento* chiediamo questo con forza, anzi un poco lo pretendiamo anche se sappiamo benissimo che in certe stanze dei bottoni siamo spesso rappresentati dal *ventipercento* dei colleghi più fortunati (ma sicuramente anche più bravi...) che non lottano con la contabilità della *signora Giorgina*.

A loro chiediamo rispetto, che riescano a ritrovare il rispetto per una intera categoria, il rispetto dei *mass media*, il rispetto delle istituzioni, il rispetto del-

la politica, il rispetto dell'imprenditoria. La professione di noi che stiamo nell'*ottantapercento* sta scomparendo, lo scopriranno i giovani (e non solo) che ora si accapigliano per un cliente, lo scoprirà chi fa la guerra ai colleghi sul prezzo, lo scopriranno in tanti.

Ma voi credete ancora che fra dieci anni ci sarà chi arriva in studio con il pacco di fatture da registrare? Che si faranno i bilanci delle piccole imprese? Le loro dichiarazioni?

Non temo smentita se affermo che, già da tempo, la tecnologia corrente ha superato questo "*modus operandi*" ma che il cambiamento viene rallentato solo dall'influenza di *lobby* molto più importanti per indotto sociale e politico e mi riferisco ai centri servizi delle associazioni di categoria.

Ciò nonostante il cambiamento, prima o poi, ci sarà. E noi??

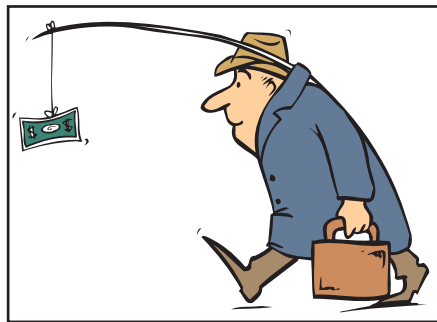
Se è vero che Noi siamo bravi anche a fare dell'altro, anzi siamo i più bravi... è pur vero che lo spazio dove "fare dell'altro" non dovrà essere occupato da quelli che "dell'altro non sanno fare" (e che potrebbero vedere proprio lì un percorso di sopravvivenza...), tanto tutto s'impara, perché ricordiamo "*che ahimè nessuno nasce imparato*" come diceva il grande Totò.

Non voglio parlare di esclusive, sarei fuori tempo e fuori moda, anacronistico, ma di spazi, nuovi spazi che si aprono e che noi dobbiamo occupare.

Ed è questa la battaglia che il *ventipercento* dovrà fare in favore dell'*ottantapercento* perché glielo deve, per la passione che ci lega tutti quanti assieme, perché il venti potrebbe poi diventare diciannove, poi diciotto, poi ancora diciassette, magari dieci, verso l'estinzione dell'intera categoria.

E qui arriviamo noi de *Il Commercialista Veneto*, perché - credo - una mano la possiamo dare e potrebbe proprio essere il programma dei tre anni di direzione del giornale che mi aspettano: la comunicazione come strumento per far emergere la "passione e l'orgoglio" di una professione. Una passione ed un orgoglio che forse in molti di noi sono sfioriti ma che devono essere alimentati affinché non spariscano nei cuori dei più giovani colleghi perché la nostra professione non deve essere vissuta soltanto come un mestiere.

Troppo pessimista? Troppo qualunquista? Forse, ma sono queste le considerazioni dei tanti colleghi che operano nei piccoli studi di provincia proprio come me, distanti dalle importanti realtà imprenditoriali delle grosse città, dei centri metropolitani, lontani dalla finanza e dall'economia che conta. E mentre penso ai tanti *ottantapercento* che come me vivono ai confini dell'Impero guardo l'orologio: è tempo di andare... fra poco inizia la partita!!!



In questo numero

C. Polverino - Scissione societaria: responsabilità solidale delle beneficiarie	2
S. Decarli - Dalla competizione elettorale emerge (e vince) la partecipazione	3
I CONSIGLI DEGLI ORDINI TERRITORIALI DEL TRIVENETO 2016	5
A. Cecchetto, S. Serraiotto - L'intervista. Andrea e Guido Vasapolli.	6
Branch exemption per le stabili organizzazioni all'estero	6
E. Nadalini - Socio amministratore, INPS, il grande enigma	8
C. Polverino - Cocktail accertativo	10
F. Gallo - IRAP, la morte dei piccoli studi associati?	11
V. Dal Maso - <i>Circular Economy</i> : l'impatto è nel settore primario	12
P. Lenarda - L'imposta sui celibi	13
D. Benedini - L'innovazione tecnologica, il business, le norme, il fine, il mezzo	14
M. Tambalo - L'aumento di capitale mediante compensazione con credito di un socio	15
A. Bampo - <i>Voluntary Disclosure</i> 2.0, più ombre che luci	18
P. Cagliari - Assegno privo di data e postdatato: prassi e giurisprudenza	21
LA BOCHA DEL LEON	23
P. Lenarda - La promissione ducale	24

L'inserito / L'ASSOCIAZIONE
E I SUOI PRIMI 25 ANNI

DIRITTO SOCIETARIO

Scissione societaria: responsabilità solidale delle beneficiarie

CLAUDIO POLVERINO

Ordine di Gorizia

La Corte di Cassazione, con la sentenza n. 23342 depositata il 17 novembre 2016, ha ribadito il proprio orientamento sul carattere ampio della responsabilità solidale delle beneficiarie (sia nella scissione totale che parziale), in relazione agli obblighi tributari della società scissa riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha avuto effetto (art. 173, commi 12 e 13 del TUIR).

In breve, secondo gli Ermellini, in ambito fiscale non valgono i limiti dettati dall'art. 2506-quater comma 4 c.c. (che circoscrive la responsabilità al valore effettivo del patrimonio netto assegnato o rimasto), essendo al contrario illimitata la menzionata solidarietà per le imposte, le sanzioni ed i relativi interessi.

La lettura del principio di diritto enunciato nella sentenza in rassegna (che non ci si può esimere dal riportare integralmente) non pare dare adito a dubbi: <<In riferimento alle operazioni di scissione societaria, ai sensi dell'art. 173 del D.P.R. n. 917 del 1986, commi 12 e 13, gli obblighi tributari della società scissa riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha effetto sono adempiuti in caso di scissione parziale dalla stessa società scissa o trasferiti, in caso di scissione totale, a una società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione o individuata per legge, mentre tutte le società beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito. I procedimenti relativi ai suddetti obblighi tributari sono svolti nei confronti della società scissa o, nel caso di scissione totale, di quella designata, ma nei confronti delle società beneficiarie solidalmente responsabili possono essere adottati i provvedimenti cautelari previsti dalla legge e compiute le attività di riscossione, senza oneri di avvisi o di altri adempimenti per l'amministrazione, salvo a consentire alle società coobbligate, su loro istanza, di partecipare ai suddetti procedimenti riguardanti la società scissa, eventualmente proseguiti presso la designata, e di prendere cognizione dei relativi atti. In particolare, notificato - anche in epoca successiva all'efficacia della scissione - un avviso di accertamento alla società scissa o designata riferibile a periodo di imposta anteriore alla data dalla quale l'operazione ha avuto effetto, nessun onere sussiste a carico dell'amministrazione o del concessionario per la riscossione di rinnovazione della notifica dell'avviso nei confronti della società beneficiaria solidalmente obbligata, ovvero di integrazione dei requisiti di contenuto e forma della cartella di pagamento consequenziale all'avviso rispetto a quelli previsti per la notifica della stessa cartella ove l'operazione societaria non avesse avuto luogo>>.

Ebbene, non è affatto così in quanto il suddetto enunciato non rispetta la lettera della norma in questione, la quale - come si dimostrerà in appresso - dice tutt'altro. L'art. 173 di cui trattasi, infatti, pone una netta distinzione fra le ipotesi della scissione totale e parziale previste dal comma 1 dell'art. 2506 c.c., attribuendo la responsabilità erariale alla sola società scissa, nel primo caso, ed alla sola società designata (in solido con le altre beneficiarie), nel secondo. Per rendersene conto, è sufficiente leggere l'articolato in questione facendone la seguente semplicissima analisi testuale.

A) Il comma 12 del predetto articolo dispone che: "Gli obblighi tributari della società scissa riferibili a periodi di imposta anteriori alla data dalla quale l'operazione ha effetto sono adempiuti in caso di scissione parziale dalla stessa società scissa o trasferiti, in caso di scissione totale, alla società beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione".

Come si vede, la distinzione fra i due sottotipi di scissione è netta e chiarissima, così come lo è l'attribuzione degli obblighi tributari pregressi alla sola scissa, nel caso dell'operazione parziale, ed alla beneficiaria appositamente designata nell'atto di scissione, nel caso di quella totale.

Fin qui, nulla di diverso rispetto all'enunciato della Cassazione.

B) Il comma 13, primo capoverso, prosegue stabilendo che: "I controlli, gli accertamenti e ogni altro procedimento relativo ai suddetti obblighi

sono svolti nei confronti della società scissa o, nel caso di scissione totale, di quella appositamente designata, ferma restando la competenza dell'ufficio dell'Agenzia delle entrate della società scissa"; il che conferma la netta separazione, anche ai fini delle attività di controllo e accertamento, fra la scissa e la designata in ragione del tipo di operazione (parziale o totale) posta in essere.

A questo punto, però, la Corte devia dal sentiero chiaramente segnato dal Legislatore e, di propria iniziativa, prosegue con l'inciso, totalmente assente dal testo di legge: "ma nei confronti delle società beneficiarie solidalmente responsabili...", facendo così intendere che esista (il che assolutamente non è!) una solidarietà delle altre società beneficiarie, oltre che con la designata, anche con la scissa (e di questa con la stessa designata), con le conseguenze di cui si dirà oltre.

C) Il capoverso successivo del comma 13 si occupa poi, nell'ambito della sola operazione di tipo totale, della fattispecie in cui "la designazione è omessa", nel qual caso: "si considera designata la beneficiaria nominata per prima nell'atto di scissione", proseguendo, dopo il punto, con: "Le altre società beneficiarie sono responsabili in solido per le imposte, le sanzioni pecuniarie, gli interessi e ogni altro debito e anche nei loro confronti possono essere adottati i provvedimenti cautelari previsti dalla legge...". Il che rende evidente come l'intenzione del Legislatore nel redigere la norma, contrariamente all'interpretazione dei giudici del Palazzaccio, nel caso della scissione totale fosse quella di rendere solidali Le altre società beneficiarie con la sola designata e non con la scissa, per l'ovvio motivo che in tale fattispecie quest'ultima è destinata all'estinzione. Viceversa, nel

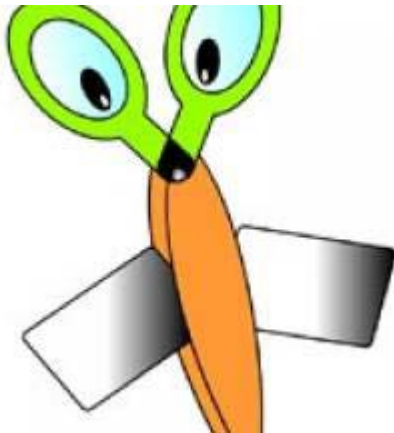
caso della scissione parziale, non vi è alcun motivo di estendere la responsabilità della scissa alla designata ed alle altre beneficiarie, dal momento che la scissa continuerà ad esistere rispondendo delle proprie obbligazioni.

Un equivoco assolutamente da rimuovere, essendo tale da comportare (come nei fatti comporta) gravi conseguenze a livello sia aziendale che economico, costituendo inoltre una potenziale turbativa alla circolazione delle partecipazioni societarie.

Si pensi ad esempio al caso ove la società destinataria di un'operazione di scissione parziale si veda recapitare, senza mai aver ricevuto prima alcun atto impositivo e magari a distanza di molti anni (oltre ogni termine di decadenza) cartelle di pagamento facenti riferimento ad accertamenti notificati alla sola società scissa, magari nel frattempo cancellata o fallita, con il risultato di trovarsi nella condizione - alla luce dell'attuale orientamento della Corte di Cassazione - di non potere difendersi in alcun modo, essendo ormai gli atti prodromici divenuti definitivi, e di subire per questo motivo conseguenze pregiudizievoli fino al rischio di essere a sua volta dichiarata insolvente a causa di tali passività sopravvenute.

Il tutto perché, sempre secondo la Cassazione, in base all'*id quod plerumque accidit* (e cioè ad una presunzione semplice) "gli organi delle società beneficiarie sono ben informati della precedente vita societaria"; il che porterebbe fra l'altro al paradosso che essi potrebbero venire indotti a dare notizia delle passività erariali (effettive o potenziali) della scissa nei documenti di bilancio di ciascuna beneficiaria, fornendo così ai soci ed ai terzi una rappresentazione fuorviante della solidità di tali società. Situazione nella quale vendere ad un ipotetico investitore le azioni della società destinataria e delle altre beneficiarie della scissione, considerato l'alone di incertezza che comprensibilmente si verrebbe a creare, diventerebbe operazione quanto mai improbabile e difficoltosa.

Una stortura a cui il Legislatore potrebbe senz'altro porre rimedio semplicemente aggiungendo un breve inciso chiarificatore nel comma 13, ovvero con una norma di interpretazione autentica, oppure ancora prevedendo l'estensione della solidarietà illimitata alla società destinataria ed alle altre beneficiarie solo nel caso dell'operazione fraudolenta (analoga a quanto previsto dall'art. 14, commi 4 e 5, del D. Lgs. 472/97 per la cessione d'azienda), considerato anche il fatto che sono proprio situazioni di questo genere, in quanto foriere di grave incertezza, le cause che contribuiscono a dissuadere gli investitori (stranieri e non) dall'intenzione di acquistare partecipazioni nostro Paese.



PROFESSIONE

Elezioni dei Consigli degli Ordini Territoriali 2016 Dalla competizione elettorale emerge (e vince) la partecipazione

SILVIA DECARLI

Ordine di Trento e Rovereto

L 3 E 4 NOVEMBRE SCORSO si sono tenute le elezioni dei Consigli degli Ordini territoriali per il periodo 2017-2020. Non voglio dar conto degli esiti, dei nomi e dei cognomi di coloro che hanno “vinto o perso” (di cui potete leggere nelle pagine che seguono), ma di qualcosa di molto più interessante. Al di là degli esiti, infatti, un dato spicca sopra ogni altro: **la partecipazione al voto degli iscritti.**

Sono partita dalla semplice constatazione di quanto è successo nel mio Ordine: nonostante l'orografia del territorio, nonostante non fosse ammesso il voto per corrispondenza, nonostante non siano possibili seggi “volanti” nelle periferie, tanti e tanti iscritti si sono recati al seggio per esprimere il loro voto, come non si era visto prima. Dal confronto con i colleghi del CV è emerso che lo stesso è accaduto anche altrove in Triveneto.

Mi sono allora chiesta quali fossero le ragioni, quale il fattore nuovo e/o “diverso” che ha così significativamente inciso.

Lungi dal voler essere esaustiva, ben sapendo che i fattori che possono incidere sul voto sono molti e spesso complessi, ho voluto però prendere in considerazione una variabile: il numero di liste presentate in ogni Ordine. Credo, infatti, che uno dei tratti caratteristici di queste ultime elezioni dei Consigli territoriali sia stato proprio il confronto elettorale¹. L'ipotesi da vagliare è dunque quella di una relazione tra la presenza di più di una lista di candidati per singolo Ordine e la partecipazione al voto degli iscritti.

Con la collaborazione dei colleghi del CV ho raccolto presso le segreterie degli Ordini del Triveneto questi semplici dati, riferiti sia all'ultima tornata elettorale (2016), sia (per confronto) a quella precedente (2012):

- numero di iscritti all'Ordine con diritto di voto alla data delle elezioni;
- numero di iscritti votanti;
- numero di liste presentate.

I dati raccolti sono i seguenti:

ORDINI	2016				2012			
	iscritti	votanti	% votanti	n. liste	iscritti	votanti	% votanti	n. liste
Belluno	194	81	41,75	1	183	88	48,09	1
Bolzano	678	183	26,99	1	602	181	30,07	1
Gorizia	150	118	78,67	2	150	57	38,00	1
Padova	1610	765	47,52	1	1576	826	52,41	2
Pordenone	508	373	73,43	2	429	155	36,13	1
Rovigo	305	158	51,80	1	220	172	78,18	2
Trento e Rovereto	665	487	73,23	2	629	165	26,23	1
Treviso	1405	768	54,66	2	1315	294	22,36	1
Trieste	348	224	64,37	2	362	225	62,02	2
Udine	779	271	34,79	2	771	249	32,30	2
Venezia	1178	737	62,56	2	1175**	547	46,55	1
Verona	1734	1292	74,51	2	1601	1031	64,40	3
Vicenza	1500	948	63,20	2	1142	730	63,92	2
(Bassano)*	//	//	//	//	n.d.	n.d.	n.d.	
TOTALE	11054	6405	57,94					

Legenda: *Ordine soppresso nel 2016; **valore al 31/03/2012; n.d. = non disponibile.

FONTE: Segreterie degli Ordini DCEC del Triveneto (novembre 2016).

confrontate due liste in ben nove (9) Ordini su tredici (13)². Tra il 2012 e il 2016, quindi, **il numero di Ordini con due liste presentate è aumentato.**

Dall'analisi dei dati emerge inoltre che, **laddove è presente una lista unica, la partecipazione al voto degli iscritti si attesta sempre a livelli bassi**, comunque sotto il 50%. Se consideriamo il 2012, Bolzano, Gorizia e Pordenone hanno registrato affluenze attorno al 35%, con Belluno un po' sopra (48%) e Trento/Rovereto e Treviso fanalino di coda, rispettivamente, al 26% e 22,36%. Parimenti, nel 2016 Belluno registra un 41%, Padova 47%, Rovigo 51% e Bolzano che chiude la classifica appena sotto il 27%. Al contrario, **in presenza di doppia lista** (o comunque più di una) **la partecipazione al voto è maggiore**, e tendenzialmente superiore al 60%. Nello specifico, nel 2012 gli Ordini con confronto elettorale hanno mostrato una partecipazione di poco superiore al 60%, con un massimo di 78% registrato a Rovigo. Nel 2016, il dato viene pressoché confermato con Treviso, Trieste, Venezia e Vicenza attorno al 60%, ma con picchi oltre il 70% a Gorizia (78%), Pordenone (73%), Trento/Rovereto (73%) e Verona (74%).

L'**unica eccezione**, in controtendenza su entrambe le annualità considerate, è **Udine**. Qui, sia nel 2012 che nel 2016, la partecipazione è stata scarsa nonostante la presenza di due (2) liste, attestandosi poco sopra il 30%. Ho cercato di capirne le ragioni. Come spiega il collega Giaccaja: *“La mia idea è che, al di là della grandezza della provincia che non ha certo favorito lo spostamento di molti colleghi lontani da Udine per venire al seggio, la ragione principale sia che le due liste non si sono presentate come in concorrenza fra loro: la principale in continuità con l'attuale Consiglio uscente e la seconda come emanazione della Unione Giovani, con l'obiettivo di potere fare entrare due propri componenti con pieno titolo nel Consiglio nuovo. Una formula già usata in passato e che ha portato buoni frutti nell'attenzione posta verso i giovani colleghi e la formazione.”*

Possiamo dire che si è trattato dunque di liste “apparentate” (un po' come avvenuto in passato con gran parte delle liste “dottori” e “ragionieri” che, sebbene formalmente diverse, rappresentavano un tutt'uno). E il riscontro in termini di partecipazione al voto ne è stato influenzato, al ribasso. Probabilmente, quando non si ha un vero e proprio confronto elettorale - basato su programmi diversi e persone che rappresentano idee contrapposte - gli iscritti ritengono che il loro voto non conti perché non incide sull'esito. Che poi è sostanzialmente è quanto accade in ipotesi di lista unica. Questa considerazione giustificherebbe anche la circostanza, riscontrata nel 2016, che **la possi-**

I dati mostrano innanzitutto che nel 2012 solo sei (6) Ordini su quattordici presentavano più di una lista. Nel 2016, al contrario, si sono presentate e

SEGUE A PAGINA 4

¹ Avevo già scritto in merito all'importanza e positività del confronto elettorale in Eutekne.info, *Per il rinnovo del CNDCEC bisogna puntare sui programmi*, 05 febbraio 2014.

² Per effetto della riforma della geografia giudiziaria, che ha tra l'altro ridefinito i circondari dei Tribunali cui fanno capo anche gli Ordini territoriali dei Dottori Commercialisti e Esperti Contabili, l'Ordine di Bassano è stato soppresso nel 2016 e gli iscritti sono transitati nell'Ordine di Vicenza. Per la stessa ragione, si deve segnalare che nel 2016 sono intervenute alcune variazioni nella distribuzione territoriale degli iscritti tra i vari Ordini del Veneto e del Friuli Venezia Giulia.

Studi di settore e cocottes

Mi è capitato di leggere un articolo di Felice Chilanti degli anni '40 in cui si narra che a una certa ora della sera passeggiavano per la Galleria a Milano le amanti dei signorotti e industriali locali, sfoggiando costose pellicce e vistosi gioielli. Proprio dal valore degli indumenti e dei preziosi si poteva desumere il grado di ricchezza dei rispettivi padroni (o protettori). Si dice che i direttori di banca ne tenessero conto ai fini della concessione dei fidi.

Non c'è da stupirsi se, in un paese in cui il livello di attendibilità dei bilanci aziendali non è mai stata molto elevato, si ricorra ad indici indiretti della capacità economica e finanziaria della gente.

Non sono riuscito a sapere se anche gli esattori delle tasse seguissero criteri analoghi nell'accertamento delle imposte.

Molto tempo è passato, molta acqua è passata sotto i ponti, le cose sono cambiate, ora ci sono computer e tante altre novità tecnologiche.

Ma sembra che l'attendibilità dei bilanci e delle dichiarazioni fiscali non sia granché mutata, se il fisco ha sentito il bisogno di ricorrere agli studi di settore.

Ma ho l'impressione che tutto questo non abbia dato i risultati sperati, se si è deciso di lasciare perdere.

Forse è meglio tornare a basarsi sull'abbigliamento delle *escort* (mi dicono che si chiamino così oggi le *cocottes* di una volta).

LIBRI

Perché il Commercialista va amato e protetto come i Panda di Michela Pettinà

Vedersi accostati ad un animale psicologicamente non sempre fa piacere: un'eccezione sicuramente può essere fatta nei confronti del Panda, morbido e simpatico animale originario della Cina, e in alcune sue varianti, del Nepal. Consiglio vivamente a chi fa la nostra Professione di leggere il libro scritto scorrevolmente da Michela Pettinà, perché c'è l'alto rischio che ritrovi molto del suo vissuto professionale e affettivo, riproposto in modo ironico e simpatico. Uno specchio quasi fedele delle esperienze del Commercialista medio, dai giorni di scuola all'ormai agognata e irraggiungibile pensione. Sono assicurate risate nel



ritrovarsi in molte delle situazioni narrate. Molto sta cambiando e molto cambierà nei prossimi anni, tanto che guardandoci indietro non riconosceremo più la Professione che facevamo (succede già oggi!) ma sono convinto che noi Commercialisti saremo in grado di ben "rigenerarci" per vincere le sfide del futuro, consapevoli che in qualche maniera non si potrà fare a meno di noi!

Massimo Da Re
Ordine di Venezia

La partecipazione elettorale

SEGUE DA PAGINA 3

bilità di scelta (doppia lista) ha determinato un consistente esercizio del diritto di voto da parte degli iscritti, che hanno sentito di poter far sentire la loro voce, la loro opinione, esprimendo la loro preferenza e contribuendo così a determinare l'esito della consultazione. Questo si è manifestato in maniera chiara **negli Ordini che sono passati da una lista unica (2012) a due liste (2016)**, dove la competizione elettorale ha costituito una novità assoluta rispetto alla precedente tornata e **l'incremento della partecipazione al voto è stato assai significativo**. Così l'Ordine di Venezia, che ha visto la partecipazione passare dal 46,55% al 62,56% (+34,39%); Treviso da 22,36% al 54,66% (+144,45%); Pordenone dal 36,13% al 73,43% (+103,24%); Gorizia dal 38% al 78,67% (+107,03%), Trento e Rovereto dal 26,23% al 73,23% (+179,18%).

Dove si è passati da una doppia lista (2012) ad una lista unica (2016), invece, **vi è stato un decremento nella partecipazione al voto**. Padova e Rovigo registrano, infatti, una diminuzione, rispettivamente, di quasi 5 punti percentuali e oltre 26 punti percentuali.

Anche laddove è stata presentata e mantenuta una lista unica in entrambe le annualità considerate (2012 e 2016), la partecipazione al voto è diminuita. Il dato di Belluno mostra un calo di poco più di 6 punti percentuali (dal 48,09 al 41,75%), mentre a Bolzano l'affluenza è diminuita di 3 punti percentuali (da 30,07 a 26,99%).

In termini assoluti, tuttavia, la partecipazione al voto è cresciuta. In totale, infatti, tra il 2012 e il 2016 la partecipazione degli iscritti è aumentata, passando dal 46,48%³ al 57,94%.

L'analisi dei dati raccolti conferma dunque l'ipotesi di partenza, ovvero che esiste una relazione diretta tra numero di liste presentate e partecipazione al voto e che **laddove c'è competizione elettorale, c'è una maggiore partecipazione al voto**.

Non si può peraltro escludere che, specie in questo momento storico (politico-professionale), gli iscritti abbiano voluto esserci, per tentare di incidere

sulle scelte di *governance* degli Ordini, che poi si riflettono direttamente sulla gestione della categoria e della professione. Tuttavia, questo desiderio non avrebbe potuto trovare realizzazione senza la possibilità di scelta che la presenza di più liste candidate ai Consigli professionali territoriali consente.

In conclusione, l'analisi della relazione tra numero di liste presentate e partecipazione al voto conferma che **dal confronto e dalla competizione elettorale emerge la partecipazione**. Perché **quando agli iscritti viene data la possibilità di scegliere, non fanno mancare la loro partecipazione**. E **quando c'è partecipazione, vince tutta la categoria**.



³ Il dato complessivo relativo al 2012 non comprende l'Ordine di Bassano.

PROFESSIONE

I CONSIGLI DEGLI ORDINI TERRITORIALI DEL TRIVENETO 2016

Friuli Venezia Giulia

GORIZIA

Alfredo PASCOLIN Presidente (nuovo)
Maurizio ROSSINI
Marzia RANER
Luca CAMPESTRINI
Paolo BERCHICCI
Alessandra DE BIASIO
Roberto DE LUCA

PORDENONE

Michela COLIN Presidente (nuovo)
Renato DELLA RAGIONE
Federica PASCOT
Barbara SETTE
Giorgio ZERIO
Aldo PAGOTTO
Simone MORO
Vanessa SIST
Patrizia PICCIN
Francesca VACCARO
Romina Fidia CERESER

TRIESTE

Maro GIAMPORCARO Presidente (nuovo)
Matteo MONTESANO
Stefano GROPAIZ
Laura Ilaria NERI
Federica FURLANI
Paola GRUDEN
Andrea BUSSANI
Ave CHINETTI
Sandra SABBATELLI

UDINE

Alberto Maria CAMIOTTI Presidente (nuovo)
Nicola AGNOLI
Ruggero BAGGIO
Massimo BARBARINO
Luca BOVIO
Stefania CIUTTO
Chiara COSATTI
Marco KRANER
Stefano LODOLO
Silvia PIZZOLATO
Chiara REPETTI

Trentino Alto Adige

BOLZANO

Claudio ZAGO Presidente (nuovo)
Karl FLORIAN
Barbara GIORDANO
Georg KNOLLSEISEN
Nicola MOSCON
Francesca PASQUALI
Giuseppe PAULATO
Renzo PEDEVILLA
Evelyn REICH
Erhard ROFNER
Manuela SUPERINA

TRENTO - ROVERETO

Pasquale MAZZA Presidente (nuovo)
Raffaella FERRAI
Mara DAVI
Lorenzo SAVORELLI
Stefano SCOZ
Daniela DEFRANCESCO

Michele BALLARDINI
Mauro DI VALERIO
Mario DE ZORDO
Maria Silvia KLUC
Debora PEDROTTI

Veneto

BELLUNO

Michela MARRONE Presidente (nuovo)
Angelo SMANIOTTO
Monica LACEDELLI
Maura Chiara CIAN
Marco BRIDA
Elena ZADRA
Federica MONTI

PADOVA

Dante Carolo Presidente (confermato)
Giuseppe PERENCIN
Carmen PEZZUTO
Stefano PUCCINI
Silvia RAMPAZZO
Cesare CASORIA
Giorgio LONGHIN
Chiara BACCO
Davide IAFELICE
Antonio STURARO
Claudia CARLASSARE
Stefania TARGA
Enrico GRIGOLIN
Franco PERES
Chiara MARCHETTO

ROVIGO

Michele GHIRARDINI Presidente (confermato)
Mara BERTO
Angelo CAPUZZO
Andrea FUSETTO
Gianfilippo GROSSELLE
Simona GUARNIERI
Laura LIVIERO
Fabio RUFFIN
Stefano STECCA

TREVISO

David MORO Presidente (nuovo)
Camilla MENINI
Paola COLLATUZZO
Stefano RUSSOLO
Mario CONTE
Luciano FRANCINI
Paola RICCI
Maurizio GARATTI
Paolo PALMA
Elisa BRUNINO
Ennio VIAL

VENEZIA

Massimo DA RE Presidente (nuovo)
Valli ZILLIO
Marco SAMBO
Sebastiano LENARDA
Francesca MAZZAVILLANI
Luigi BORTOLI
Mary MUNARO
Silvano FACCI
Simone BOVOLATO
Gabriele ANDREOLA
Maurizio NARDON

VERONA

Alberto MION Presidente (confermato)
Alberto RECCHIA
Ada IMPERATORE
Davide Tommaso DAL DOSSO
Federico CIMOLINI
Silvana ANTI
Manuela MARCHI
Stefano DANIELI
Claudio CERADINI
Gino GLISENTI
Ernesto MARAIA
Paolo BAGLI
Stefania ZIVELONGHI
Andrea ZANETTI
Luisa CENI

VICENZA

Margherita MONTI
Alberto MATTEAZZI
Andrea ONORI
Nicola ARTONI
Emanuela ZANGUIO
Lorenzo SCANAVIN
Carlotta BEDOGNI
Enzo COLOSSO
Alessia DANESE
Orietta VERLATO
Margherita MARIN
Paolo TAVAGNA
Clemente PESERICO
Alessandro PERINATO
Stefano MOLO
Luisa CAVAZZANA
Luca TREVISAN
Alessandra NATALE
Plinio TODESCO
Stefano ALZETTA



L'INTERVISTA / Andrea e Guido Vasapolli

Branch exemption per le stabili organizzazioni all'estero

ANDREA CECCHETTO

SILVIA SERRAIOTTO

Ordine di Vicenza

È un piacere per noi dell'UGDCEC di Vicenza poter intervistare i dottori Andrea e Guido Vasapolli in occasione dell'assemblea annuale della nostra Unione, tenutasi ad ottobre 2016. A loro abbiamo chiesto, in estrema sintesi, come cambierà la pianificazione fiscale delle imprese italiane all'estero con il nuovo regime di *branch exemption*. Li ringraziamo sin d'ora per la loro disponibilità.

Partiamo dalla scelta di internazionalizzazione delle nostre imprese. Quali possono essere le modalità con cui un'impresa può iniziare ad operare all'estero?

Nel momento in cui un'impresa vuole svolgere la propria attività anche all'estero, la scelta in genere spazia tra la costituzione di una società in loco e l'apertura di una stabile organizzazione nel Paese estero. Nel caso in cui la scelta cada sulla costituzione di una società nel Paese estero (controllata estera o subsidiary), se questa è una società di capitali, il vantaggio è (di solito) quello di limitare i rischi imprenditoriali al capitale di rischio apportato nella società estera, nel senso che la società estera, essendo un soggetto giuridicamente distinto dalla casa madre, risponderà delle proprie obbligazioni sociali nei limiti del suo capitale proprio. Qualora, invece, si decida di essere presenti all'estero mediante l'apertura di una stabile organizzazione, poiché questa non è un soggetto giuridicamente distinto rispetto alla casa madre, delle obbligazioni sociali contratte dalla stabile organizzazione ne risponderà direttamente e illimitatamente la casa madre.

Quali novità sono state introdotte dal Decreto Legislativo del 14 Settembre 2015?

Il decreto Crescita e internazionalizzazione (Decreto Lgs. 14 Settembre 2015 nr.147) ha introdotto all'interno dell'ordinamento fiscale italiano un nuovo strumento estremamente attrattivo per gli investimenti stranieri: la possibilità di interpellare l'Amministrazione Finanziaria prima di investire in Italia e l'implementazione di importanti principi OCSE volti ad evitare il rischio di una doppia tassazione della stessa componente di reddito in più Stati. Tra le novità più importanti, l'art. 14 del citato decreto ha introdotto la possibilità, per le imprese italiane con vocazione internazionale, di esercitare una particolare opzione che consente di neutralizzare, in Italia, gli effetti fiscali degli utili e delle perdite prodotte all'estero tramite una propria stabile organizzazione - la cosiddetta *Branch exemption*.

In cosa consiste la *branch exemption*?

Come indicato nella Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 147/2015, «la norma introduce la c.d. *branch exemption*, ossia la possibilità che in capo ad un'impresa residente nel territorio dello Stato non assumano rilevanza fiscale gli utili e le perdite realizzati dalle sue stabili organizzazioni all'estero». In pratica, in alternativa alla regola generale che vuole che i redditi e le perdite di una stabile organizzazione all'estero concorrano a formare il reddito e le perdite dell'impresa residente in Italia alla quale la stabile organizzazione appartiene (dato che la stabile organizzazione non è un soggetto giuridicamente distinto rispetto all'impresa alla quale appartiene), con spettanza del «credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero» di cui all'art. 165 del D.P.R. n. 917/1986, un'impresa residente in Italia ha la possibilità di optare, al momento dell'apertura della sua prima stabile organizzazione all'estero e con effetto vincolante anche per tutte le altre stabili organizzazioni che dovesse successivamente aprire all'estero, per l'esenzione degli utili e delle perdite di queste. Nella sostanza, nel caso in cui l'impresa residente in Italia opti per il regime di *branch exemption*, le sue stabili organizzazioni all'estero sono equiparate, ai fini delle imposte sui redditi, a delle società controllate estere, con applicazione delle Controlled Foreign Companies rules, ove applicabili, e del regime impositivo dei dividendi con riferimento agli utili della stabile organizzazione estera eventualmente trasferiti all'impresa residente in Italia. In pratica, come indicato al punto VII.Par.6 della Consultazione Assonime n. 6/2016, «l'esercizio dell'opzione comporta, per certi aspetti, la «subsidiarizzazione» delle branch e la conseguente applicazione dell'intera disciplina CFC».

Quali sono le condizioni e come si esercita tale opzione?

L'art. 168 ter, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986 dispone che «un'impresa residente nel territorio dello Stato può optare per l'esenzione degli utili e delle perdite attribuibili a tutte le proprie stabili organizzazioni all'estero». Il successivo comma

2 dell'art. 168-ter in commento dispone che «l'opzione è irrevocabile ed è esercitata al momento di costituzione della stabile organizzazione, con effetto dal medesimo periodo d'imposta». In pratica, nel momento in cui un'impresa residente in Italia apre la sua prima stabile organizzazione all'estero, deve decidere in modo irrevocabile se optare o meno per il regime di *branch exemption*. Nel caso in cui eserciti tale opzione, la stessa vale per quella stabile organizzazione, fin dal suo primo periodo d'imposta di esistenza, e per qualunque altra stabile organizzazione che l'impresa dovesse decidere di aprire all'estero successivamente. La norma non esplicita le modalità da seguire al fine di poter esercitare l'opzione «al momento di costituzione della stabile organizzazione», né a chi tale opzione debba essere eventualmente comunicata e con quale tempistica. Come disposto dal comma 3 dell'art. 168 in esame, l'opzione per la *branch exemption* è esercitabile con riferimento a qualunque stabile organizzazione all'estero. Tuttavia, quando la stabile organizzazione: «è localizzata in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'articolo 167, comma 4», del D.P.R. n. 917/1986, o «è localizzata in stati o territori diversi da quelli ivi richiamati e ricorrono congiuntamente le condizioni di cui al comma 8-bis del medesimo articolo 167», «l'opzione ... si esercita, relativamente a tali stabili organizzazioni, a condizione che ricorrano le esimenti di cui ai commi 5, lettere a) o b), o 8 ter del citato articolo» 167. In realtà, per effetto del disposto dell'art. 1, commi 143 e 144, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, il riferimento di cui sopra alla stabile organizzazione «localizzata in Stati o territori inclusi nel decreto o nel provvedimento emanati ai sensi dell'articolo 167, comma 4», del D.P.R. n. 917/1986 deve intendersi alla stabile organizzazione «localizzata in Stati o territori individuati in base ai criteri di cui all'articolo 167, comma 4», del D.P.R. n. 917/1986.

Come sono tassati gli utili che la stabile organizzazione estera trasferisce all'impresa residente in caso di opzione alla BEX?

Il comma 5 dell'art. 168 ter in esame dispone che, «nel caso di esercizio dell'opzione di cui al comma 1», «con riferimento alle stabili organizzazioni per le quali sono state disapplicate le disposizioni di cui all'articolo 167, si applicano, sussistendone le condizioni, le disposizioni degli articoli 47, comma 4, e 89, comma 3». In pratica, nel caso in cui l'impresa residente in Italia abbia optato per il regime di *branch exemption*, per gli utili ad essa trasferiti da sue stabili organizzazioni all'estero, per le quali viga la regola dell'esenzione degli utili e delle perdite (non trovando quindi applicazione le CFC rules), trovano applicazione le regole impositive, di cui agli artt. 47, comma 4, e 89, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986, ordinariamente previste per i dividendi provenienti da società non residenti, tra cui la regola dell'imposizione secondo il criterio di cassa e quella della parziale imposizione dei dividendi, ovvero, in caso di imposizione per intero degli utili trasferiti, la regola del riconoscimento di un credito per le imposte assolate all'estero. In altre parole, nel momento in cui utili della stabile organizzazione estera, per la quale viga il regime di esenzione degli utili e delle perdite, vengano trasferiti (criterio di cassa) all'impresa residente in Italia (alla casa madre italiana), in capo all'impresa residente viene a sorgere materia imponibile da regolarsi secondo le disposizioni dettate dagli artt. 47, comma 4, e 89, comma 3, del D.P.R. n. 917/1986. In questo modo, la detenzione della stabile organizzazione all'estero viene equiparata, a tutti gli effetti, al possesso di una partecipazione in una società estera. In merito si osserva, tuttavia, che il comma 5 di tale art. 168 ter non richiama l'applicabilità del comma 3 bis, inserito nel citato art. 89 ad opera dal comma 1 dell'art. 26 della Legge 7 luglio 2016, n. 122, il quale dispone le regole impositive da seguire, al verificarsi di determinate condizioni, nel caso in cui gli utili provengano da società fiscalmente residenti in uno Stato membro dell'Unione europea. In proposito si ritiene che si tratti di un mero mancato coordinamento normativo, in quanto tale superabile a livello interpretativo.

Quali sono le problematiche connesse alla determinazione del Reddito della stabile organizzazione all'estero e le operazioni con le altre imprese del gruppo?

In caso di esercizio dell'opzione per la *branch exemption*, l'art. 168-ter, comma 10, del D.P.R. n. 917/1986 impone che «il reddito della stabile organizzazione» sia «separatamente indicato nella dichiarazione dei redditi dell'impresa» residente nel territorio dello Stato che la possiede. Nonostante il dettato letterale della norma, che fa riferimento al solo «reddito», si ritiene che l'indicazione debba avere ad oggetto

SEGUE A PAGINA 7

¹ Membri della Commissione Formazione UGDCEC di Vicenza per la quale l'intervista è stata realizzata.

Branch exemption

SEGUE DA PAGINA 6

anche eventuali perdite realizzate dalla stabile organizzazione estera. Tale indicazione, in ogni caso, non ha alcuna influenza sulla liquidazione delle imposte sui redditi dell'impresa residente, dato il regime di esenzione degli utili e delle perdite delle stabili organizzazioni all'estero. La stessa, tuttavia, torna utile al fine di correttamente individuare il reddito complessivo dell'impresa residente in Italia, dato che, come già prima illustrato, il conto economico del suo bilancio civilistico racchiude anche i ricavi, i proventi, i costi e gli oneri delle stabili organizzazioni all'estero, indipendentemente dall'esercizio o meno dell'opzione per la branch exemption. Ai fini della determinazione del reddito della stabile organizzazione all'estero per la quale sia applicabile il regime di esenzione degli utili e delle perdite, sempre il comma 10 dell'art. 168 ter di cui sopra dispone che «valgono i criteri di cui all'articolo 152, anche con riferimento alle transazioni intercorse tra l'impresa e la medesima stabile organizzazione, nonché tra quest'ultima e le altre imprese del medesimo gruppo». Tale art. 152 del D.P.R. n. 917/1986 detta le regole da seguire ai fini della determinazione del «reddito di società ed enti commerciali non residenti derivante da attività svolte nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione», cioè il caso, opposto a quello in esame, dove è un'impresa non residente che ha una stabile organizzazione in Italia. In merito, qui ci si limita a mettere in evidenza che, in base al disposto di tale art. 152, il quale, come illustrato nella Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 147/2015, «richiama ed esplicita il principio/finzione elaborato in ambito OCSE, che vede la stabile organizzazione quale «functionally separate entity»»: «il reddito della stabile organizzazione è determinato in base agli utili e alle perdite ad essa riferibili», rettificati per tenere conto delle «disposizioni della Sezione I, del Capo II, del Titolo II» del D.P.R. n. 917/1986, cioè rettificati per tenere conto delle disposizioni degli artt. da 81 a 116 di tale D.P.R.;- gli utili e le perdite riferibili alla stabile organizzazione devono risultare «sulla base di un apposito rendiconto economico e patrimoniale, da redigersi secondo i principi contabili previsti per i soggetti residenti aventi le medesime caratteristiche»;- «la stabile organizzazione si considera entità separata e indipendente (nel caso di specie, rispetto alla casa madre italiana, N.d.A.), svolgente le medesime o analoghe attività, in condizioni identiche o similari, tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati»;- «il fondo di dotazione alla stessa riferibile è determinato in piena conformità ai criteri definiti in sede OCSE, tenendo conto delle funzioni svolte, dei rischi assunti e dei beni utilizzati»;- «i componenti di reddito attribuibili alle stabili organizzazioni relativamente alle transazioni e alle operazioni tra la stabile organizzazione e l'entità cui la medesima appartiene sono determinati ai sensi dell'articolo 110, comma 7», cioè secondo le regole stabilite per il cosiddetto transfer pricing. In realtà, proprio con riferimento all'applicabilità delle disposizioni relative al transfer pricing, si è già visto che l'art. 168 ter, comma 10, del D.P.R. n. 917/1986, nel disporre che, ai fini della determinazione del reddito della stabile organizzazione all'estero, «valgono i criteri di cui all'articolo 152» dello stesso D.P.R., precisa che tali criteri valgono «anche» non solo «con riferimento alle transazioni intercorse tra l'impresa e la medesima stabile organizzazione», ma pure con riferimento alle transazioni intercorse «tra quest'ultima e le altre imprese del medesimo gruppo». Alla luce di quanto sopra e a titolo esemplificativo, nel caso in cui l'impresa residente A possieda una stabile organizzazione estera B, per la quale valga l'opzione della branch exemption, e una società controllata italiana C, la normativa sul transfer pricing trova applicazione sia con riferimento alle transazioni e alle operazioni poste in essere tra A e B, sia con riferimento a quelle poste in essere tra B e C. Sempre il comma 10 del richiamato art. 168-ter dispone inoltre che, ai fini della determinazione del reddito della stabile organizzazione all'estero per la quale valga il regime di esenzione degli utili e delle perdite, «si applicano le disposizioni dell'articolo 26 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78». In pratica, con il rimando di cui sopra si ritiene che il legislatore abbia inteso richiamare il regime facoltativo dei cosiddetti «oneri documentali in materia di transfer pricing», di cui all'art. 1, comma 6, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471. Per completezza di trattazione, si fa ancora cenno al fatto che, nel caso in cui la casa madre non opti per il regime fiscale di esenzione di cui al richiamato art. 168-ter, come è stato indicato al punto 3.14 della C.M. 3 giugno 2015, n. 21/E, «considerato che la stabile organizzazione non è un'entità autonoma, ma una parte giuridicamente indistinta dell'impresa non residente», consegue «che le operazioni tra la stessa e la casa madre non assumono alcuna rilevanza giuridica esterna, ma si basano su meri accordi interni».

L'articolo 14 prevede qualche riferimento in tema di abuso del diritto?

In tema di abuso del diritto o elusione fiscale, l'art. 168-ter, comma 11, del D.P.R. n. 917/1986 dispone che, «nel rispetto dei principi di trasparenza, correttezza e collaborazione cui deve essere improntato il rapporto con il contribuente», «l'Agenzia delle Entrate provvede a pubblicare a titolo esemplificativo sul proprio sito (Internet, N.d.A.) le fattispecie ritenute elusive delle precedenti disposizioni, da aggiornarsi periodicamente». Occorre inoltre tenere presente che il comma 4 dell'art. 14 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, dispone che, ai fini dell'applicazione della normativa in commento e di quella recata dall'art. 165 del D.P.R. n. 917/1986, relativo al credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero, l'impresa residente nel territorio dello Stato può interpellare l'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, in merito alla sussistenza di una stabile organizzazione all'estero, da valutarsi anche in base ai criteri previsti da accordi internazionali contro le doppie imposizioni, ove in vigore».

Cosa prevede la normativa transitoria? Ci sono alcune opportunità di natura fiscale?

Come già prima illustrato, il regime opzionale di esenzione degli utili e delle perdite

delle stabili organizzazioni all'estero di imprese residenti in Italia, di cui all'art. 168 ter del D.P.R. n. 917/1986, trova applicazione, come disposto dal comma 2 dell'art. 14 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, «a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data» del 7 ottobre 2015, cioè a decorrere dal periodo d'imposta 2016 per le imprese il cui esercizio sociale coincide con l'anno solare. Tanto premesso, i commi 6 e 7 del richiamato art. 168 ter disciplinano il periodo transitorio del regime opzionale di cui sopra. In particolare, il comma 6 di tale art. 168-ter dispone che, «per le stabili organizzazioni già esistenti» (da intendersi, al termine del periodo d'imposta in corso alla data del 7 ottobre 2015), «l'opzione di cui al comma 1 può essere esercitata entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data» del 7 ottobre 2015, «con effetto dal periodo d'imposta in corso a quello di esercizio della stessa». In pratica, con riferimento ad un'impresa residente il cui esercizio sociale coincide con l'anno solare, per le sue stabili organizzazioni all'estero già possedute nel 2015 l'opzione per la branch exemption può essere esercitata sia nel 2016 che nel 2017. La norma, peraltro, non indica come tale opzione debba essere esercitata. Nel caso in cui, per le stabili organizzazioni già esistenti nel periodo d'imposta in corso alla data del 7 ottobre 2015, non venga esercitata l'opzione per la branch exemption entro il secondo periodo d'imposta successivo, si deve ritenere che, nel caso in cui successivamente (ad esempio, nel corso del terzo periodo d'imposta successivo) l'impresa residente dovesse aprire una nuova stabile organizzazione all'estero, tale impresa non avrebbe più titolo per l'esercizio dell'opzione per la branch exemption, in quanto l'opzione, come stabilito dall'art. 168-ter, comma 1, del D.P.R. n. 917/1986, deve valere per tutte le stabili organizzazioni all'estero, mentre per quelle «pregresse» la finestra temporale per l'esercizio dell'opzione sarebbe ormai terminata. Si ritiene inoltre che, qualora un'impresa decida di aprire una nuova stabile organizzazione all'estero, non rilevi il fatto che precedentemente avesse detenuto altre stabili organizzazioni all'estero per le quali non aveva esercitato l'opzione per la branch exemption, se alla data di apertura della nuova stabile organizzazione le precedenti non sono più in essere. Sempre l'art. 168 ter, comma 6, del D.P.R. n. 917/1986 dispone anche che «l'esercizio dell'opzione non determina in sé alcun realizzo di plusvalenze e minusvalenze». Purtuttavia, nel caso in cui sia esercitata l'opzione in questione per le stabili organizzazioni già possedute nel periodo d'imposta in corso alla data del 7 ottobre 2015, il comma 7 dell'art. 168-ter in esame dispone che l'impresa residente deve indicare, «separatamente nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di esercizio dell'opzione, gli utili e le perdite attribuibili a ciascuna stabile organizzazione nei cinque periodi d'imposta antecedenti a quello di effetto dell'opzione. Se ne deriva una perdita fiscale netta, gli utili successivamente realizzati dalla stabile organizzazione sono imponibili fino a concorrenza della stessa». A tale proposito, nella Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 147/2015 è stato precisato che «il comma 7 introduce il c.d. recapture delle perdite che «scatta» quando l'impresa intende passare al metodo dell'esenzione e in passato ha «importato» perdite fiscali dalla propria stabile organizzazione. La disposizione in esame, in particolare, prevede che l'impresa debba ricalcolare il reddito della stabile organizzazione nei cinque periodi d'imposta precedenti a quello di effetto dell'opzione e se dalla relativa somma algebrica risulta una perdita fiscale, nonostante la vigenza della branch exemption, gli utili successivamente realizzati dalla stabile organizzazione sono tassati in Italia fino al riassorbimento di detta perdita». In pratica e a titolo di esempio, se l'impresa residente, con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, nel 2016 opta per la branch exemption per le stabili organizzazioni da lei già possedute nel periodo d'imposta 2015, la stessa, nella dichiarazione dei redditi (IRES) del 2017 relativa ai redditi del 2016, deve indicare, distintamente per ciascuna stabile organizzazione già posseduta, «gli utili e le perdite» (più propriamente, i redditi complessivi e le perdite fiscali) attribuibili a ciascuna di esse nei periodi d'imposta dal 2011 al 2015 inclusi, per poi sommarli insieme. Se il risultato di tale somma è negativo, vuol dire che quella stabile organizzazione, «nei cinque periodi d'imposta antecedenti a quello di effetto dell'opzione», ha realizzato complessivamente una «perdita fiscale netta». Conseguentemente, «gli utili» (meglio, i redditi complessivi) realizzati da quella stabile organizzazione dal 2016 in avanti «sono imponibili fino a concorrenza» di tale «perdita fiscale netta», con conseguente parziale e temporanea non applicazione, con specifico riferimento a quella stabile organizzazione, del regime di branch exemption. In ogni caso, come dispone l'art. 168-ter, comma 7, del D.P.R. n. 917/1986, «dall'imposta dovuta si scomputano le eventuali eccedenze positive di imposta estera riportabili ai sensi dell'articolo 165, comma 6», dello stesso D.P.R. In proposito, nella Relazione illustrativa al D.Lgs. n. 147/2015 è stato chiarito che «dall'imposta dovuta si detraggono le eventuali eccedenze positive di imposte sul reddito assolate all'estero dall'impresa in relazione al reddito ivi prodotto dalla medesima stabile e memorizzate ai sensi dell'articolo 165, comma 4, del TUIR».

In conclusione la nuova normativa può offrire dei nuovi vantaggi?

Quando si vuole essere presenti all'estero con una propria struttura commerciale, industriale o di servizi, la nuova normativa fa sì che sia ancora più necessaria un'attenta ponderazione di quale sia lo strumento più adatto, considerato che il distinguo tra subsidiary e stabile organizzazione si è assottigliato. La subsidiary comporta dei costi iniziali di costituzione e finali di liquidazione maggiori che non la stabile organizzazione. Per altro verso, la stabile organizzazione implica, per la casa madre, dei rischi di responsabilità civile che, nel caso della subsidiary, sono invece circoscritti. L'utilizzo della stabile organizzazione è anche da vagliare laddove il Paese estero non permette che una società ivi residente sia interamente posseduta da soci esteri, richiedendo, quindi, anche la presenza di un socio locale. Andando nel portale www.ilvasapoli.it, il cui contenuto è da noi personalmente curato, al paragrafo 2.43. «Branch exemption per le stabili organizzazioni all'estero» si possono trovare altri approfondimenti utili al fine di assumere la decisione corretta. L'accesso al portale è libero fino al 10 gennaio 2017, previa semplice registrazione allo stesso.

NORME E TRIBUTI

Socio amministratore, il grande enigma: gestione separata e/o gestione commercianti-artigiani INPS?

Recentemente la Cassazione, con la sentenza n. 17365 del 26.08.2016 della Sezione Lavoro, è ritornata sulla discussa questione riguardante la doppia contribuzione a cui è tenuto il socio/amministratore di una società commerciale o artigiana¹ a responsabilità limitata, che vi svolga la propria attività lavorativa principale, per la quale ha già aperto una posizione assicurativa INPS o viceversa. La Cassazione ha ribadito che l'esercizio di un'attività di lavoro autonomo con iscrizione alla gestione separata INPS, e il contemporaneo esercizio di un'attività d'impresa commerciale o artigiana, che comporti l'obbligo di iscrizione alla relativa gestione assicurativa presso l'Inps, non fa scattare il criterio dell'attività prevalente e porta ad un doppio obbligo contributivo.

Ma rivediamo assieme i principi cardine che hanno portato la Cassazione a confermare nel concreto una doppia contribuzione per il socio lavoratore e amministratore di S.r.l. esercenti attività commerciale o artigiana.

Innanzitutto, bisogna ricordare che l'imprenditore commerciale deve essere iscritto alla gestione previdenziale per l'attività di commercio² se è titolare di imprese o se partecipa al lavoro aziendale con assiduità e prevalenza. Lo stesso vale per gli artigiani, il cui obbligo di iscrizione all'INPS è sorto con la L. 463/1959 che, all'articolo 3, ha previsto l'istituzione di una gestione speciale per l'assicurazione obbligatoria invalidità, vecchiaia e superstiti degli artigiani.

Ma allora il soggetto che esercita sia attività commerciale che artigiana, deve aprire una gestione previdenziale INPS per entrambe le attività?

Almeno in questo caso no!

La L. 662/1996³ ha infatti introdotto il criterio dell'attività prevalente stabilendo che, qualora commercianti, artigiani e coltivatori diretti esercitino contemporaneamente, anche in un'unica impresa, varie attività autonome assoggettabili a diverse forme di assicurazione obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti, sono iscritti nell'assicurazione prevista per l'attività alla quale gli stessi dedicano personalmente la loro opera professionale in misura prevalente e spetta all'INPS valutare l'iscrizione nell'assicurazione corrispondente all'attività prevalente.

Ma allora il soggetto socio-lavoratore in una Srl commerciale o artigiana, e quindi già iscritto al-

ELISA NADALINI

Ordine di Udine

Oltre all'iscrizione alla Gestione Separata INPS, per l'amministratore di una società di capitali di natura commerciale o artigiana, è decisiva l'abitudine del lavoro svolto in azienda per un secondo assoggettamento a contributo previdenziale: la Gestione commercianti o artigiani Inps

L'INPS gestione commercianti o artigiani, nel caso rivesta nel contempo la carica di amministratore nella stessa Srl, deve ulteriormente aprire una gestione separata all'INPS e viceversa? O anche in questo caso possiamo appellarci al criterio dell'attività prevalente? Ahimè no!

Il Legislatore, ai fini di chiarire l'arcano dilemma è intervenuto con la norma di interpretazione autentica contenuta nel DL 78/2010⁴, il quale specifica che le attività autonome, per le quali opera il principio di assoggettamento all'assicurazione prevista per l'attività prevalente, sono quelle esercitate in forma d'impresa dai commercianti, dagli artigiani e dai coltivatori diretti, i quali vengono iscritti in una delle corrispondenti gestioni dell'Inps e restano, pertanto, esclusi dall'applicazione i rapporti di lavoro per i quali è obbligatoriamente prevista l'iscrizione alla gestione separata INPS e cioè i soggetti che esercitano pure, per professione abituale ancorché non esclusiva, attività di lavoro autonomo, nonché i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. L'obbligo di contribuzione alle due gestioni si verifica se si realizza una coesistenza di attività riconducibili al commercio/artigianato e all'amministrazione societaria, tenendo conto, per la prima delle due, ai parametri indicati dalla L. 662/96⁵.

Pertanto il socio amministratore di S.r.l. commerciale o artigiana, che presta la propria attività pre-

valente nella stessa, e che pertanto assume "veste previdenziale" egli stesso di commerciante o artigiano, si ritrova a dover versare:

- in qualità di amministratore alla gestione separata Inps, il 24%⁶;

- in qualità di lavoratore nel settore commerciale o artigiano, circa⁷ il 24%, del reddito d'impresa dichiarato dalla S.r.l. ai fini fiscali ed a lui attribuito in qualità di socio, in ragione della quota di partecipazione agli utili (con quote minimali di circa • 3.500,00, da versare anche qualora l'impresa chiuda l'esercizio in perdita), prescindendo dalla destinazione che l'assemblea ha riservato a detti utili e, quindi, anche se non distribuiti ai soci.

La Cassazione ha ribadito con diverse sentenze che spetta all'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale provare che il socio di S.r.l. oltre ad esercitare attività amministrativa partecipa anche al lavoro aziendale con assiduità e prevalenza, ed è quindi passibile di questa "doppia" tipologia di contribuzione.

Ma quale può essere la *ratio* della norma? Scartata la "maliziosa" tentazione di interpretarlo come modo per agevolare la "raccolta fondi" pro Inps, non ci resta che riflettere sul vero nocciolo della questione, ossia su che cos'è l'attività amministrativa e che cosa non lo è.

In via generale la *ratio* della normativa dovrebbe essere quella per cui, se svolgo attività lavorativa come commerciante o artigiano, sono pur sempre un soggetto lavoratore, per il quale la componente "esecutiva" della propria opera ha un peso determinante; pertanto correttamente mi devo iscrivere nella gestione contributiva afferente all'attività esercitata in prevalenza (commerciale o artigiana). La caratteristica dell'attività amministrativa è invece l'autonomia, peculiare insita nel ruolo dell'amministratore, che come tale rientra nella gestione contributiva INPS riservata ai soggetti lavoratori/professionisti che svolgono la loro attività per l'appunto in via autonoma. L'amministratore infatti è colui che in via del tutto indipendente detta le linee strategiche aziendali, colui che definisce quali sono i punti cardine del *business*, colui che assume decisioni di pianifi-

SEGUE A PAGINA 9

¹ Anche agricole, ma nel presente contributo non ci soffermiamo su questo caso

² Ai sensi dell'articolo 29, primo comma, della Legge 3 giugno 1975, n. 160 - così come sostituito dall'articolo 1, comma 203, Legge 23 dicembre 1996, n. 662 -

³ L. 662/1996 art. 1 c. 208

⁴ Art. 12, comma 11

⁵ Art. 1, c. 203

⁶ Le aliquote per 2016 risultano come segue:

Liberi Professionisti

Soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie

Soggetti titolari di pensione o provvisti di altra tutela pensionistica obbligatoria

Collaboratori e figure assimilate

Soggetti non assicurati presso altre forme pensionistiche obbligatorie

Soggetti titolari di pensione o provvisti di altra tutela pensionistica obbligatoria

⁷ Le aliquote per 2016 risultano come segue:

titolari di qualunque età e coadiuvanti/coadiutori di età superiore ai 21 anni

coadiuvanti / coadiutori di età non superiore ai 21 anni

Il contributo calcolato sul reddito "minimale" risulta così suddiviso:

titolari di qualunque età e coadiuvanti/coadiutori di età superiore ai 21 anni

coadiuvanti / coadiutori di età non superiore ai 21 anni

Aliquote

27,72%(27,00 IVS + 0,72 aliquota aggiuntiva)

24%

31,72%(31,00 IVS + 0,72 aliquota aggiuntiva)

24 %

Artigiani	Commercianti
23,10 %	23,19 %
20,10 %	20,19 %
Artigiani	Commercianti
3.599,03	3.613,02
3.132,59	3.146,58

Gestione separata e/o gestione commercianti-artigiani INPS?

SEGUE DA PAGINA 8

cazione e di gestione per garantire l'ottenimento dei risultati prefissati, ma è anche colui che "non mette le mani in pasta", ma fa mettere in pratica le strategie da lui ideate da altri soggetti aziendali che hanno ruoli esecutivi: i dipendenti.

La normativa in analisi attribuisce dunque ruoli distinti all'amministratore e al lavoratore, ruoli che nelle grandi realtà societarie difficilmente si sovrappongono.

Ma se l'amministratore, come accade spesso nelle piccole-medie aziende italiane, oltre a "dettare le regole del gioco", entra in campo per giocare la partita, allora non è più solo un amministratore ma diventa anche un *player*.

Nel 90% delle nostre società il socio non solo amministra l'azienda, ma in essa svolge anche attività lavorativa, e in questi casi è molto dubbia la distinzione tra le due tipologie di attività: quali sono quelle amministrative? E quali invece sono specifiche del commerciante o dell'artigiano?

Nella quasi totalità di questi casi il socio amministratore-lavoratore si vede attribuire un compenso per l'esercizio dell'attività amministrativa "omnicomprensivo", ossia che remunera anche l'attività lavorativa svolta in azienda. In realtà solo una parte del compenso dovrebbe essere erogata come tale ed essere assoggettata alla contribuzione della gestione separata INPS, mentre l'altra parte dovrebbe rimanere in azienda e rientrare nella base di calcolo per i contributi alla gestione commercianti o artigiani.

Ma attenzione: supponiamo che nella Alfa S.r.l., società commerciale, ci siano due soci persone fisiche, "A" e "B", ognuno dei quali è titolare di una partecipazione del 50%.

Supponiamo che "A" sia amministratore e lavoratore nella società, mentre "B" sia solo socio di capitale.

- "A" percepisce Euro 48.000,00 annui in qualità di amministratore ma il compenso comprende anche la remunerazione come lavoratore; su questi 48.000,00 paga il 24% di contribuzione alla gestione separata INPS (Euro 11.520,00).

- il reddito d'impresa della società è di Euro 100.000,00, per cui "A" sulla quota di sua spettanza di • 50.000,00, deve pagare circa un ulteriore 24% in qualità di contributo alla gestione separata commercianti (pari ad Euro 12.000,00).

Quindi percependo un compenso omnicomprensivo di euro 48.000,00, "A" deve versare ben Euro 23.520,00 per fini contributivi (quasi la metà di quanto ha realmente percepito!!!). Ma attenzione: se "A" invece di percepire il compenso omnicomprensivo, percepisce solo quello relativo all'attività amministrativa, ipotizziamo pari ad Euro 18.000,00, pagherà contributi alla gestione separata Inps per Euro 4.320,00.

Il reddito d'impresa della società non sarà più di Euro 100.000,00 in quanto ricomprenderà anche la quota non versata come compenso amministratore (prima invece dedotta), per cui sarà pari a circa Euro 120.880,00.

Quindi ora il lavoratore è tenuto a versare contributi per circa Euro 14.500,00 (24% della sua quota di Euro 60.440,00 ca.), erodendo tutto il suo compenso ricevuto in qualità di amministratore, nulla avendo percepito come soggetto lavoratore.

Ma ora "A" come può percepire il compenso re-

lativo all'attività prestata come lavoratore? Con una distribuzione di utili?

Nemmeno! La distribuzione di utili, per sua natura è remunerazione del capitale, e questo deve essere valido sia per "A" che per "B. Nel nostro caso però distribuendo proporzionalmente gli utili, si attribuirebbe una quota al socio "B" identica a quella di "A", che però ha pagato contributi, quindi prende meno remunerazione dal suo capitale. E allora come fare?

Modifichiamo lo statuto e prevediamo che le quote di "A" e "B" percepiscano gli utili non proporzionalmente alla quota posseduta riconoscendo una maggior percentuale di partecipazione al socio "A"? Sì, potrebbe essere una soluzione, ma se poi la S.r.l. non realizza utili ma solo perdite? Ancora una volta "A" si ritroverebbe senza nessuna remunerazione per il lavoro svolto!

E se "A" cede la nuda proprietà delle partecipazioni ad un altro soggetto mantenendo sulle stesse il diritto di usufrutto? Come usufruttuario "A" potrebbe sia partecipare agli utili sia esercitare il diritto di voto, seppur non rivestendo la qualità di socio. Ma allora "A" potrebbe rivestire la carica di amministratore ed esercitare varie attività all'interno dell'azienda, senza però essere qualificato socio-lavoratore non essendo più socio? Si ritiene che l'INPS possa in un caso del genere o far valere il principio della sostanza sulla forma e assoggettare comunque l'usufruttuario lavoratore alla gestione commercianti INPS, oppure possa, salvando l'inquadramento civilistico, addirittura attribuire il ruolo di lavoratore "occulto"



(...per non dire "in nero") all'amministratore-usufruttuario, che non ha la qualità di socio e che opera senza "titolo" nell'azienda.

E quindi che si fa?

Pare che non ci sia soluzione: il socio lavoratore e amministratore è tenuto al duplice obbligo contributivo, che per assurdo per la gestione commercianti, viene calcolato su un reddito che non è ancora stato attribuito allo stesso socio e che appartiene ad altro soggetto, la società, soggetto giuridico con propria autonomia, che per assurdo potrebbe anche non deliberare mai la distribuzione di detti utili.

Che strano dilemma!

Ahimè lascia molto perplessi questo nostro sistema che, oltre a far versare al socio amministratore-lavoratore "doppi" contributi, ne determina una parte su redditi "altrui" (della società), redditi questi che il socio non ha ancora percepito e che forse mai percepirà!

COMITATO DI REDAZIONE

DIRETTORE RESPONSABILE

Filippo Carlin
Via Mantovana, 86 - 45014 PORTO VIRO (RO)
Tel. 0426 321062 fax 323497
email filippocarlin@studiocla.

VICE DIRETTORE

Silvia Decarli
Corso Buonarroti, 13 - 38122 TRENTO
Tel. e Fax 0461- 835949
email silvia.decarli@studiouber.com

BELLUNO

Alessandro Bampo
Via Garibaldi, 3 - 32100 BELLUNO
Tel. 0437-941019 Fax 943160
email alessandro.bampo@bampo.it

BOLZANO

Luciano Santoro
Via Mendola, 3 - 39100 BOLZANO
Tel. 0471-052235
email luciano@studiols.bz.it

GORIZIA

Alfredo Pascolin
Piazza della Repubblica, 15 - 34074 MONFALCONE
Tel. 0481-413048 Fax 411529
email alfredopascolin@hotmail.com

PADOVA

Ezio Busato
Piazza De Gasperi, 12 - 35131 PADOVA
Tel. 049-655140 Fax 655088
email info@studiobusato.it

PORDENONE

Eridania Mori
Via G. Cantore, 21 - 33170 PORDENONE
Tel. 0434-541790 e Fax 030193
email eridmori@tin.it

Emanuela De Marchi

Via XXIV Maggio, 3 - 33072 CASARSA (PN)
Tel. 0434-871020 Fax 86111
email emanuela.demarchi@carusoedemarchi.it

TREVISO

Alberto De Luca
Viale Italia, 203 - 31015 CONEGLIANO (TV)
Tel. 0438 - 400075
email adeluca@delucacommercialisti.com

TRIESTE

Laura Ilaria Neri
Via degli Artisti 9 - 34121 TRIESTE
Tel. e Fax 040 4702090
email laurailaria.neri@studioneri.info

UDINE

Guido Maria Giaccaga
Via Roma, 43/11D - 33100 UDINE
Tel. 0432 - 504201 Fax 506296
email giaccagaj@arkimede.it

VENEZIA

Luca Corrò
Via Brenta Vecchia, 8 - 30174 MESTRE (VE)
Tel 041-971942 Fax 980015
email luca@lucacorro.it

VERONA

Claudio Girardi
Via Somaticampagna, 63/A - 37137 VERONA
Tel. 045 - 596450 Fax 591411
email girardi.claudio@avpassociati.it

Giordano Franchini

Via Custoza, 26 - 37069 VILLAFRANCA (VR)
Tel. 045-6303688 Fax 045-6303423
email giofrank@mduevr.com

VICENZA

Adriano Cancellari
Via degli Alpini, 21
36040 TORRI DI QUARTESOLO (VI)
Tel. 0444-381912 Fax 381
email cancellari@euraaudit.it

Michele Sonda

Via Ca' Dolfin, 37 - 36061 BASSANO (VI)
Tel.0424 - 228106 Fax 232654
email michele.sonda@catena-sonda.it916

REDAZIONE

email segreteria@commercialistideltriveneto.org

NORME E TRIBUTI

Cocktail accertativo

CLAUDIO POLVERINO

Ordine di Gorizia

Succede di frequente che l'Agenzia delle Entrate utilizzi in maniera a dir poco strumentale i mezzi accertativi messi a disposizione dal D.P.R. n. 600/73, al fine precipuo di massimizzare il recupero fiscale, andando però fatalmente in contrasto con le garanzie che il Legislatore ha posto a tutela del contribuente.

Una delle "tattiche" più spesso utilizzate dagli uffici finanziari è, ad esempio, quella di emettere qualsiasi accertamento ai sensi dell'art. 41 bis del D.P.R. 600/73 (Accertamento parziale), in modo da poter eludere, in base ad un'interpretazione a sua volta forzata dell'art. 2 del D. Lgs. n. 218/97, i limiti all'integrazione dell'attività accertativa svolta anche dopo l'eventuale stipula di un atto di adesione da parte del contribuente. Secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, la lettera b) del comma 4 del citato art. 2 andrebbe letta in maniera totalmente svincolata dal contesto della norma, consentendo così l'integrazione di un avviso già definito in adesione con un accertamento "parziale" anche in assenza della "conoscenza (prevista dalla lettera <a> del medesimo comma) di nuovi elementi, in base ai quali è possibile accertare un maggior reddito, superiore al cinquanta per cento del reddito definito e comunque non inferiore a centocinquanta milioni di lire".

Spesso, in questo quadro operativo, accade altresì che l'Agenzia delle Entrate adotti la metodologia delle indagini finanziarie, richiedendo pertanto dati, notizie e documenti direttamente, ai sensi del punto n. 7) del comma 1 dell'art. 32 D.P.R. n. 600/73, alle banche ed agli altri istituti menzionati nella predetta norma, facendo ciò di sovente anche assieme all'uso dei poteri previsti dai numeri da 1) a 4) del medesimo comma 1, e cioè mediante l'effettuazione di accessi e ispezioni, l'invio di inviti a comparire, la richiesta di atti e documenti, la trasmissione di questionari, ecc. ecc..

Interessante a questo punto tentare di capire cosa succede quando tutte queste norme vengono, per così dire, mescolate in un cocktail accertativo e quali possono essere i punti critici a cui appigliarsi in sede difensiva.

L'art. 32 del D.P.R. n. 600/73 dispone che: "**I dati ed elementi attinenti ai rapporti ed alle operazioni acquisiti e rilevati rispettivamente a norma del numero 7) e dell'articolo 33, secondo e terzo comma, o acquisiti ai sensi dell'articolo 18, comma 3, lettera b), del decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti previsti dagli artt. 38, 39, 40 e 41 se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi o compensi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili, i prelevamenti o gli importi riscossi nell'ambito dei predetti rapporti od operazioni**".

Vi è però da osservare che, nelle ipotesi più sopra tratteggiate, l'Agenzia delle Entrate non emette l'avviso di accertamento in base ad uno fra gli articoli artt. 38, 39, 40 e 41, come prescritto dall'art. 32 D.P.R. n. 600/73, bensì, come detto, sulla base dell'art. 41-bis del medesimo decreto, il quale dispone che: "**Senza pregiudizio dell'ulteriore azione accertatrice nei termini stabiliti dall'articolo 43, i competenti uffici dell'Agenzia delle entrate, qualora dalle attività istruttorie di cui all'articolo 32, primo comma, numeri da 1) a 4), nonché dalle segnalazioni effettuati dalla Direzione centrale accertamento, da una Direzione regionale ovvero da un ufficio della medesima Agenzia ovvero di altre Agenzie fiscali, dalla Guardia di finanza o da pubbliche amministrazioni ed enti pubblici oppure dai dati in possesso dell'anagrafe tributaria, risultino elementi che consentano di stabilire l'esistenza di un reddito non dichiarato (...)** possono limitarsi ad accertare, in base agli elementi predetti, il reddito o il maggior reddito imponibili, ovvero la maggiore imposta da versare, anche avvalendosi delle procedure previste dal decreto legislativo 19 giu-

gno 1997, n. 218".

Come si vede, il Legislatore non ha previsto che un'attività istruttoria basata su indagini finanziarie ex art. 32 c. 1 n. 7) del D.P.R. n. 600/73 possa porsi a fondamento di un accertamento parziale ex art. 41-bis, non potendosi ritenere **stabilita** (ovverosia già definita o assodata per diretta inferenza documentale) "**l'esistenza di un reddito non dichiarato o il maggiore ammontare di un reddito parzialmente dichiarato, che avrebbe dovuto**

concorrere a formare il reddito imponibile", il quale, a norma dell'art. 32 c. n. 7), è invece un elemento soltanto presunto (seppure in virtù di una presunzione *juris tantum*) in base alle movimentazioni finanziarie.

E ciò è perfettamente coerente anche con la previsione in base alla quale l'accertamento parziale ex art. 41-bis può trarre linfa soltanto "**dalle attività istruttorie di cui all'articolo 32, primo comma, numeri da 1) a 4)**" e non da quelle di cui al n. 7), e cioè appunto dalle indagini finanziarie.

In altre parole, si potrebbe sostenere che l'Agenzia delle Entrate, emettendo gli accertamenti ai sensi dell'art. 41 bis e non degli artt. 38, 39, 40 e 41, abdichi dalla possibilità di avvalersi della presunzione *juris tantum* prevista dall'art. 32 del D.P.R. n. 600/73 sulle operazioni

finanziarie effettuate dal contribuente, optando invece per l'utilizzo dei soli elementi derivanti "**dalle attività istruttorie di cui all'articolo 32, primo comma, numeri da 1) a 4)**" eventualmente svolte a carico del medesimo, e cioè degli esiti dell'attività effettuata mediante gli accessi e ispezioni, gli inviti a comparire, la richiesta di atti e documenti, l'invio di questionari, ecc. ecc..

Viene naturalmente spontaneo chiedersi, in via ulteriore, quale destino spetti agli esiti delle indagini finanziarie rispetto alle quali il contribuente, in sede di istruttoria fiscale, non sia comunque stato in grado di fornire le specificazioni richieste dall'art. 32; ovverosia, per gli accreditamenti la dimostrazione di averne "**tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine**", e per i prelevamenti l'indicazione del "**soggetto beneficiario e sempreché non risultino dalle scritture contabili**".

Secondo un'ipotesi più estrema, stante la violazione di legge in cui sarebbe incorsa l'Agenzia delle Entrate emanando l'accertamento ex art. 41-bis in assenza dei requisiti previsti dall'art. 32 del D.P.R. n. 600/73, l'atto impositivo basato su tali presupposti potrebbe risultare totalmente illegittimo tanto da essere annullato *tout court*.

In un'ipotesi più mediata, e forse più facilmente digeribile per un giudice tributario (che potrebbe comunque applicare il principio cosiddetto del *male captum bene retentum*), la presunzione che sorregge le indagini finanziarie potrebbe perdere quanto meno la caratteristica di *juris tantum*, consentendo pertanto al contribuente di difendersi anche con l'utilizzo di contro presunzioni semplici senza dover presentare in via analitica la prova contraria di ogni singolo movimento finanziario oggetto di contestazione (si pensi al classico caso dell'imprenditore dall'attività estremamente parcellizzata e frazionata che, essendo in regime naturale di contabilità semplificata, non è in grado di documentare ogni singolo incasso sul proprio conto corrente bancario, il quale potrebbe ad esempio limitarsi ad invocare la circostanza che i corrispettivi dichiarati sono congruenti con il totale degli accreditamenti sul conto medesimo).

Un'altra conseguenza verterebbe poi sulla disciplina del contraddittorio in quanto, nell'ipotesi sopra delineata, cadendo la presunzione *juris tantum* la contestazione sulle movimentazioni finanziarie verrebbe a soggiacere alle garanzie previste dall'art. 12 c. 7 dello Statuto del contribuente anche nel caso in cui le indagini fossero state svolte "a tavolino"; problema sul quale si è comunque in attesa della pronuncia che la C.T.R. della Toscana ha rinviato alla Corte Costituzionale con l'Ord. n. 736/1/16.



NORME E TRIBUTI

IRAP: morte dei piccoli studi associati?

FAUSTO GALLO

Ordine di Belluno

Presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta (Decreto Legislativo n. 446/1997, art. 2, c. 1).

Tra i soggetti passivi, l'art. 3, comma 1, lettera c) indica anche le persone fisiche, le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche esercenti arti e professioni.

Letteralmente, la norma afferma che se il professionista:

- esercita individualmente un'attività non autonomamente organizzata non è assoggettato all'IRAP;

- esercita, invece, la stessa attività non individualmente ma, con un altro o più professionisti, in forma associata, la società semplice ovvero lo studio associato devono pagare comunque l'IRAP, ancorché l'attività sia svolta in assenza di autonoma organizzazione.

Pertanto, sempre secondo il dettato letterale della norma, in ipotesi di uno studio associato costituito da due professionisti:

- che dispone dei soliti beni indispensabili per l'esercizio dell'attività (ufficio, auto, computer, telefono, ecc.);

- che non si avvale di prestazioni di lavoro dipendente;

- nel quale il reddito prodotto deriva dal solo lavoro professionale dei singoli professionisti associati,

l'imposta sarebbe comunque dovuta.

Senza scomodare i principi fondamentali della Costituzione (ma se volessimo tirarli in ballo credo si possa fare riferimento agli articoli 3 e 53) appare evidente che, in numerose fattispecie, l'applicazione letterale della norma comporti, a carico dello studio associato/società semplice, un'ingiustificata e iniqua discriminazione che avrebbe dovuto richiedere da tempo una sacrosanta correzione che, ahimè, la norma non ha ancora apportato. Fortunatamente è intervenuta la giurisprudenza che, con numerose sentenze delle Commissioni Tributarie e della Cassazione (13570/2007 - 17136/2008 - 22781/2009 - 24058/2009 - 1575/2014 - 10484/2014 - 4578/2015 - 21164/2016 e le Ordinanze sempre della Suprema Corte 2715/2008 e 27007/2014) ha stabilito che l'IRAP non è dovuta nemmeno dallo studio associato/società semplice qualora il contribuente dimostri che il reddito è derivato unicamente dal lavoro professionale dei singoli associati/soci.

Sostanzialmente, nei vari anni la Cassazione ha affermato che:

“l'esercizio in forma associata di una professione liberale è circostanza di per sé idonea a far presumere l'esistenza di un'autonoma organizzazione di strutture e mezzi, ancorché di non particolare onere economico, nonché dell'intento di avvalersi della reciproca collaborazione e delle reciproche competenze, ovvero della sostituibilità nell'adempimento dell'attività, sì da potersi ritenere che il reddito prodotto non sia frutto soltanto della professionalità di ciascun componente dello studio, con la conseguenza che, in siffatta ipotesi, legittimamente il reddito viene assoggettato all'imposta regionale sulle attività produttive, a meno che il contribuente non dimostri che tale reddito è derivato dal solo lavoro professionale dei singoli associati” (Cassazione sentenza

28 ottobre 2009, n. 22781).

Pertanto, seguendo l'interpretazione prevalente della Suprema Corte, lo studio associato/società semplice che:

- impiega beni strumentali costituenti l'indispensabile per l'esercizio dell'attività in assenza di organizzazione;

- non si avvale in modo continuativo di lavoro altrui;

- dimostra che il reddito deriva dal solo lavoro professionale dei singoli associati, non è assoggettato all'IRAP.

Successivamente, la Corte di Cassazione, Sezione VI (con ordinanza 4 dicembre 2014 depositata il 25 febbraio 2015, n. 3870) ha sottoposto al Primo Presidente l'opportunità di devolvere alle Sezioni Unite la questione di massima di particolare importanza se, in applicazione del combinato disposto del Decreto Legislativo n. 446 del 1997, artt. 2 e 3, debba essere sottoposto ad IRAP il “valore aggiunto prodotto nel territorio regionale” da attività di tipo professionale espletate nella veste giuridica societaria, ed in particolare di società semplice, anche quando il giudice valuti non sussistente una “autonoma organizzazione” dei fattori produttivi.

In data 6 ottobre 2015 la Corte di Cassazione, Sezioni Unite, (sentenza del 6 ottobre 2015 depositata il 14 aprile 2016 con il n. 7371) ha affermato il seguente principio di diritto:

“presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio ovvero alla prestazione di servizi; ma quando l'attività è esercitata dalle società e dagli enti, che siano soggetti passivi dell'imposta a norma del Decreto Legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, articolo 3, comprese quindi le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni - essa, in quanto esercitata da tali soggetti, strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività è svolta, costituisce ex lege, in ogni caso, presupposto d'imposta, dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione”. Con la predetta sentenza la Cassazione, con un'improvvisa virata di indirizzo, non menziona più la fattispecie di non debenza dell'IRAP da parte dello studio associato/società semplice nell'ipotesi in cui il contribuente dimostri che il reddito è derivato dal solo lavoro professionale dei singoli associati; fattispecie rimarcata, invece, dalla stessa Cassazione in numerose precedenti pronunce.

Nella seduta parlamentare del 5 ottobre 2016 alcuni onorevoli hanno chiesto (con interrogazione 5-09690) al Ministro dell'Economia e delle Finanze, in sintesi, quanto segue:

“.....premesso che migliaia di contribuenti, la cui unica colpa è quella di aver rispettato una normativa poco chiara basandosi su ripetute sentenze interpretative della Corte di Cassazione, si trovano ora esposti al rischio di dover versare non solo l'IRAP arretrata, ma anche gli interessi e le sanzioni pari al 90% del dovuto, chiedono se il Ministro intenda fare chiarezza sulla questione esposta in premessa e quali iniziative di competenza intenda assumere per sanare quanto meno le situazioni pregresse, fino a poco tempo fa non

considerate violazioni”.

Il giorno successivo, il viceministro dell'Economia e delle Finanze Luigi Casero così concludeva la propria risposta all'interrogazione parlamentare:

“...gli Uffici dell'Amministrazione Finanziaria approfondiranno la tematica segnalata al fine di individuare le possibili situazioni idonee a contemperare le esigenze dei contribuenti e le pretese erariali”.

Conclusivamente, alla luce della lacunosa ed iniqua normativa, nonché di fronte al nuovo ed improvviso indirizzo della Corte di Cassazione, è estremamente urgente che venga riscritta la norma riguardante l'IRAP stabilendo criteri certi ed equi senza agevolazioni particolari (vedasi quella introdotta dalla Legge di Stabilità 2016 all'articolo 2, comma 1 bis del D. Lgs. 446/1997) ovvero discriminazioni (art. 2, c. 1 secondo periodo).

Appare inoltre necessario eliminare la presunzione assoluta del presupposto impositivo per le società e gli enti, contenuta attualmente nella norma, stante il fatto che anche per detti soggetti non sempre l'attività è autonomamente organizzata.

In linea generale la norma, nella sua nuova versione, dovrebbe indicare espressamente il ricorrere del presupposto dell'imposta, fornendo criteri e valori predeterminati, quali: indici, parametri, grandezze, numeri.

Potrebbe, ad esempio, essere detto che l'attività del professionista o dell'imprenditore, esercitata in forma individuale, ovvero associata o societaria, è soggetta ad IRAP se supera due dei seguenti importi:

• Euro 40.000 per le spese dei collaboratori dipendenti e non;

• Euro 60.000 di valore complessivo dei beni strumentali;

• Euro 100.000 di volume d'affari.

Il peso dei beni strumentali dovrebbe essere quello previsto ai fini delle imposte dirette; così, ad esempio, per le auto andrebbero considerati i limiti di cui all'art. 164 del D.P.R. 917/1986.

Per gli studi associati e le società, i limiti dovrebbero essere moltiplicati per il numero dei partecipanti.

Diversamente, nell'ipotesi in cui non si intenda considerare alcun limite, potrebbe essere prevista un'ulteriore deduzione del valore della produzione di • 100.000 spettante per il titolare dello studio individuale e moltiplicata per ciascun associato/socio dell'associazione professionale/società.

La Legge 11 marzo 2014, n. 23, titolata “Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita” ha stabilito, all'art. 11, che nell'ambito dell'esercizio della delega, il Governo chiarisce la definizione di autonoma organizzazione, anche mediante la definizione di criteri oggettivi, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale, ai fini della non assoggettabilità dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori all'imposta regionale sulle attività produttive.

Ad oggi nessun chiarimento è stato fornito; anzi, una sentenza della Cassazione (7371/2016) ha affermato un principio diverso rispetto al precedente orientamento sempre della Cassazione.

In tal modo il sistema fiscale risulta essere meno equo, meno trasparente e non orientato alla crescita: l'esatto opposto dei criteri ispiratori della Legge Delega n. 23/2014, per ora rimasta lettera morta.

Circular Economy: l'impatto è nel settore primario¹

VALENTINA DAL MASO

Ordine di Vicenza

Premessa

Nella società d'oggi, concentrata e attenta all'ambiente e alle sue problematiche, parlare di *circular economy* sta diventando sempre più importante e diffuso. Il concetto di economia circolare è emerso in ambito europeo nel luglio del 2014 ed è stato oggetto di trattazione anche e doverosamente nel nostro Paese. Essa è rivolta a orientare le modalità di produzione attraverso il recupero delle risorse naturali ed energetiche contenute nei prodotti altrimenti divenibili rifiuti, al fine di favorire il pieno recupero delle materie già impiegate.

L'approccio ad essa ora più che mai diventa di fondamentale importanza per le economie attuali e future contro uno spreco e un inquinamento ormai insostenibili.

Cosa rivoluzionare

Lo sviluppo di questo concetto si fonda su alcune *best practices* ben definite da seguire per ridefinire le diverse fasi economiche e produttive. Primariamente cambia il concetto di **approvvigionamento**, ripensato secondo un'utilizzo delle materie che seleziona attentamente quantità e qualità dei prodotti.

Il **design** assume un ruolo importantissimo, in quanto rappresenta una fase di analisi e studio prodromico ad una maggiore sostenibilità dei prodotti. Anche la **produzione** e la **distribuzione** assumono una nuova veste diretta a favorire un approccio integrato e costruttivo tra aziende tradizionalmente separate: l'obiettivo cardine consiste infatti nel creare vantaggi competitivi di scambio per la re-immissione del prodotto nel ciclo produttivo, consentendo la cooperazione di aziende tramite forme di *partnership* strategiche ed economiche.

Altra fase rivoluzionata è il **consumo** e l'approccio ad esso: si viene a creare una maggior consapevolezza negli utenti sul significato di sostenibilità, favorendo un minor spreco ed una maggiore comprensibilità della qualità delle risorse disponibili.

Infine le due fasi predominanti di questa "*policy*" sono la **raccolta** e il **riciclo**: i prodotti, attraverso queste due procedure, vengono riutilizzati nel ciclo economico secondo una organizzazione e una ridefinizione completa atta a garantire il recupero e il loro riutilizzo.

Tutte queste fasi, svolte consecutivamente in un'ottica costruttiva e di ridefinizione economica, consentono il realizzarsi di un'economia industriale che è concettualmente rigenerativa e rivolta a migliorare e ottimizzare in modo efficiente i sistemi mediante i quali opera: la stessa, in relazione anche alle fasi appena citate, smuove pratiche molto diverse come la bio-economia, la *sharing economy*, la *re-manufacturing*, la sostenibilità e i sistemi di gestione avanzata dei rifiuti.

Il problema europeo

Nel corso di questi anni, la Commissione Europea ha affrontato più volte l'argomento e si è mossa su numerosi fronti in particolare con azioni quali:

- la promozione di un quadro strategico favorevole e coerente di implementazione;
- interventi di dimezzamento dei rifiuti alimentari entro il 2030;
- misure per la progettazione ecocompatibile al fine di promuovere la longevità e riciclabilità dei prodotti;
- sblocco di investimenti per le aziende e loro sostegno;
- modernizzazione della politica in materia di rifiuti ed obiettivi.

Il problema europeo, come in Italia, consiste nel reperire in modo sicuro risorse e ridurre la dipendenza dall'importazione di materie prime: trovare una soluzione a ciò, soprattutto per il settore primario, diventa strategico e fondamentale, considerando i problemi tutt'ora esistenti di soddisfazione alimentare mondiale e le previsioni di forte pressione demografica prevista nei prossimi anni.

Il tema agricolo, dunque, entra prepotentemente al centro della questione

soprattutto in considerazione del recupero degli elementi nutritivi da ritornare al suolo e prelevati dalla coltivazione: l'agricoltura ancora utilizza il modello di economia lineare nata dalla rivoluzione industriale tra settecento ed ottocento e basata sulla produzione di un bene, il suo utilizzo e alla fine il suo abbandono. Tale modello ha comportato e comporta tutt'ora un elevato spreco di risorse, un forte impatto ambientale e incrementa il problema dello smaltimento degli scarti e dei consumi di massa, generando maggior volatilità dei prezzi e continuo incremento dell'inflazione.

Ad oggi infatti il settore agricolo necessita dall'esterno di continui apporti di materie prime e fertilizzanti chimici e produce rifiuti che non sempre trovano la corretta collocazione e che risultano dunque inquinanti.

Diffondere anche un'agricoltura sostenibile, con il recupero delle risorse sottratte al terreno, ma ancora in circolo, crea un sistema che non necessita più di apporti esterni, costruisce biodiversità e impiega intelligentemente i propri materiali.

L'esempio italiano

Un esempio italiano di economia circolare in agricoltura è stato presentato durante *Expo Milano 2015* in occasione del convegno "*La circolarità del mondo agricolo. L'applicazione dei principi dell'economia circolare in agricoltura*": molte sono le piccole e grandi realtà, anche negli altri due settori economici in Italia, che si stanno avvicinando a questo nuovo modo di far economia.

Anche nel nostro Paese dunque il concetto di economia circolare si sta evolvendo mirando a incoraggiare la ricerca, l'innovazione e la cooperazione intersettoriale sulla base dei modelli imprenditoriali esistenti.

Potenziali benefici

La diffusione di tale "filosofia" nel corso dei prossimi 20 anni assicurerebbe il creare fino a 3 milioni di **posti di lavoro** in Europa, diminuendo così il numero di disoccupati. Inoltre, si ridurrebbe sia il **bisogno di nuove richieste di materiali** vergini ed energia, sia le **pressioni ambientali** legate all'estrazione di risorse, emissioni in atmosfera e produzione di rifiuti.

Una minor domanda di materie prime e di dipendenza dall'importazione delle stesse renderebbe l'approvvigionamento meno soggetto alla volatilità dei prezzi dei mercati internazionali, come pure l'incertezza della fornitura stessa, favorendo una condivisione di risorse a impatto estremamente ridotto sull'ambiente e per le singole economie: i prodotti infatti manterrebbero il loro valore aggiunto il più a lungo possibile con l'inesistenza dunque di rifiuti.

L'approccio della Commissione Europea, come della nostra *governance*, deve essere però diretto ad una *smart regulation*, cioè ad una legislazione più snella e che permetta alle imprese di disporre di strumenti chiari e semplici al fine di porre in essere un nuovo modo di operare e di agire: minor consumi inquinanti, minori costi industriali, politiche di prevenzione nei rifiuti, *eco-design*, minori impatti climatici e ambientali. Questi potrebbero essere i risultati di un concetto e un modo di lavorare che va integrato dai vari governi, in considerazione delle singole situazioni degli stati membri, per favorire una rivoluzione anche nella dotazione impiantistica interna.

Conclusione

Quello della *circular economy* non è altro che un modello manageriale ed economico, una spinta imprenditoriale per l'attenzione all'ambiente, che crea altresì sinergie tra i vari attori della filiera e perché no...anche nuove opportunità di mercato. Ma cruciale rimane il contributo delle politiche a favore di questo nuovo paradigma: con *policy* ben progettate si incentiva certamente anche il consumatore ad un nuovo modo di pensare.

L'economia circolare si traduce dunque nell'essere un nuovo modo di agire, che sposta interessi economici, politiche, consensi di massa ma che garantirebbe una vita migliore in un futuro prossimo.

v.dalmaso@albertobellieni.it

¹ Intervento realizzato per la Commissione Formazione UGDCEC Vicenza, di cui è membra.

Katia Tenni

Una collega che non potremo dimenticare



Chi ha lasciati lo scorso mese di giugno la nostra collega **Katia Tenni**. Era nata a Trento 43 anni fa e dal 2000 esercitava la professione di Dottore Commercialista a Trento, dopo un brillante percorso scolastico.

Conosciuta da tutti per le sue spiccate doti professionali, che ha affinato collaborando con lo Studio Mellarini di Trento, ha ricoperto importanti incarichi nella Cooperazione Trentina e in primarie società commerciali e industriali. E' stata anche componente del Consiglio dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Trento per un mandato.

Tutti ne hanno apprezzato le straordinarie doti di umanità, altruismo, lealtà e rettitudine morale, la caparbieta e tenacia con cui affrontava le questioni professionali e le sfide che quotidianamente la vita ci propone.

E la vita con Katia è stata particolarmente severa, costringendola a lottare con tutte le sue forze contro un male terribile che, in modo subdolo, da tempo la insidiava. Ha lottato e combattuto conciliando fino alla fine cure e lavoro, senza mai smarrire quel sorriso contagioso che trasmetteva a tutti una spensierata voglia di vivere... perché ne valeva la pena sempre, nonostante tutto. Dietro una scrivania, ad un tavolo riunioni, in montagna, sugli sci, su un campo da golf, ogni occasione era importante per cogliere il senso della vita, per apprezzarla fino in fondo. Per poi raccogliersi in intensi momenti di riflessione e preghiera.

Rimarrà sempre nel cuore di chi l'ha apprezzata e di chi le ha voluto bene.

In sua memoria invitiamo ad effettuare una donazione a favore della ricerca contro il cancro.

*Amici e colleghi
nell'affettuoso ricordo*

L'imposta sui celibi

PAOLO LENARDA

Ordine di Venezia

Il "codice dei tributi locali, annotato dal dott. Gustavo De Rosa" uscito a Napoli nel 1910, è un manuale di 424 pagine, di piccolo formato. L'ho trovato nei miei giri fra gli antiquari. E' il libro del perfetto commercialista di un secolo fa e mi è venuta voglia di raccontarvi i punti che più mi hanno colpito: sembra quasi impossibile che nel giro di 100 anni le cose siano da un lato rimaste uguali e dall'altra così sostanzialmente modificate. La legge principale è il Testo Unico del 21 maggio 1908 numero 269. Tralascio le disposizioni generali che non sono molto difforme dalle nostre di oggi: determinazione e ordinamento dei tributi, accertamento, liquidazione e riscossione. Vado subito a vedere la quarta parte che riguarda le tasse diverse: Tassa sulle bestie da tiro, da sella e da soma: e questa era scontata.

Tassa sui velocipedi: e su questa mi piace soffermarmi e ricordare la parte di norma che, a pagina 295, riporta una piacevole e simpatica tabella: "i velocipedi e le macchine ad essi assimilabili" ad un posto pagano sei lire all'anno. Per quelli a più di un posto pagano sei lire per ogni posto. Tassa sulle fotografie e sulle insegne: i Comuni avranno la facoltà di tassare, con l'applicazione di bolli le fotografie messe in vendita, in base alla tabella riportata a pag 290 che quantifica la tassa in base ai centimetri quadrati: sopra i 1500 centimetri l'onere è di 50 centesimi.

Tassa sulle vetture e sui domestici: tralascio la prima parte che riguarda le tasse sulle vetture perché in sostanza è ancora presente. Mi piace ricordare l'articolo 28 dove "gondole e barche sono agli effetti della presente tassa trattate come vetture".

Interessante è anche l'articolo 29: "la tassa sui domestici sarà annua e fissa e proporzionale al loro numero, da non eccedere le lire 10 per uomo e le lire 5 per ogni donna". La più importante è sicuramente la "tassa di famiglia o di fuocatico", regolata dalla legge del 26 luglio 1868: E' la stessa legge che regola anche la tassa sul bestiame e occupa quasi 30 pagine. Per dare maggiore chiarezza, il curatore ripercorre l'iter che ha portato alla sua approvazione e riporta gli interventi di vari deputati. Il deputato Protasi aveva proposto una tassa sulle finestre e sulle porte, ma non nelle località rurali. Il ministro Scialoja si dilunga sulla differenza fra tassa di famiglia e la tassa di fuocatico, fra

città, campagna e zone rurali per ammettere, alla fine, che, forse, sono la stessa cosa. C'era già la tassa sulla fabbricazione dell'alcool, per l'occupazione degli spazi pubblici, sulle aree fabbricabili, sui cani e sugli spettacoli. In un periodo nel quale solo pochi potevano avere l'acqua in casa, il Comune che "ha incontrato una considerevole spesa per la condotta dell'acqua pubblica" può imporre "un corrispettivo per parte dei non indigenti, per l'uso dell'acqua". E questo a seguito del parere che il Consiglio di Stato ha espresso il 30 settembre 1896.

Non ho trovato, nel codice del 1910, l'imposta sui celibi che mio papà ha pagato il 26 settembre 1936. Qui a fianco riporto la ricevuta. E' un rettangolo sette per dieci circa e porta il numero 1532. Ma certamente la fantasia del

legislatore si è affinata con gli anni ed ha prodotto nuovi balzelli.

Mi è venuta in aiuto la *Guida del contribuente per il 1928* a cura del Rag. Virgilio Chiumenti, "iscritto al Sindacato Provinciale Fascista dei Ragionieri Professionisti di Milano" che ho comprato al mercatino di Cividale per 2 euro.

È un librone di 1062 pagine che ha la stessa impostazione del nostro Memento pratico dell'Ipsosa. Con la copertina nocciola. Segnato come lo segniamo noi.

Dentro ho trovato ancora qualche appunto e la bozza di un'istanza all'Intendenza di Finanza di Udine. Bellissimo.

Un rispettoso pensiero al collega che lo aveva sul tavolo.

Il libro si compone di vari capitoli. Lo apro con familiarità e lo scorro velocemente.

Ecco l'imposta sui celibi!

Il tributo è stato istituito a decorrere dall'1 gennaio 1927 e sono soggetti all'imposta i celibi che, al 1 gennaio di ciascun anno, abbiano compiuto 25 anni e fino ai 65. E' prevista una serie di esenzioni. L'oggetto dell'imposta è il reddito complessivo dei celibi. Il calcolo è abbastanza complicato e prevede anche 35 lire fisse per i celibi fra i 25 e i 35 anni, 50 lire fra 35 e 50 anni, e 25 lire per i celibi dai 50 ai 65 anni. Stimo che le 35 lire di allora valgano i nostri 35 euro.

Siamo nei primi anni del fascismo: i raduni, la folla oceanica, la forza, la voglia di Impero. Siamo ancora lontani dalle leggi razziali del 1938, ma si prepara il clima. E noi ci lamentiamo.



L'innovazione tecnologica, il business, le norme, il fine, il mezzo

Pongo una riflessione sul cambiamento tecnologico in atto che influenza ed influenza sempre più l'economia le cui attività e scelte sono regolate da norme professionali interpretate ed applicate. Il progresso tecnologico ha migliorato e sta migliorando:

- la trasmissione dell'informazione e dei dati che permettono anche l'interrelazione tra "uomo e cose";

- l'automazione dei processi industriali e l'autonomia decisionale attribuita alla robotica;

- la ricerca micro che indaga sull'estremamente piccolo - materia - e quella macro sull'estremamente grande - universo.

La ricerca ha permesso la scoperta di nuovi materiali con caratteristiche spinte (conduzione, resistenza, impermeabilità, flessibilità); scoperte impensabili qualche decina di anni fa che stanno per essere utilizzate nella costruzione di macchine e beni di consumo.

Lo sviluppo tecnologico permette a sua volta di migliorare sempre più la conoscenza e la comprensione dei fenomeni naturali con ricadute scientifiche nella vita reale che condizionano i comportamenti, le abitudini e le aspettative creando sempre nuovi bisogni. Bisogni che trovano la loro diffusione ed accettazione attraverso la comunicazione facilitata dall'utilizzo di strumenti ormai diventati di massa (internet, cellulari, tablets).

Sarà la nostra capacità di saper impostare un'organizzazione pubblica e privata che permetterà il loro giusto e corretto utilizzo a far sì che i nuovi bisogni che le nuove tecnologie sono in grado di soddisfare non creino squilibri in grado di minarne i benefici raggiunti.

Fin dall'antichità l'uomo per cercare di capire "lo sconosciuto" ha fatto ricorso a ragionamenti filosofici (1) teorici ed ipotetici, alcuni dei quali successivamente e recentemente hanno trovato risposte scientifiche soprattutto per quanto riguarda la spiegazione di eventi naturali quali la riproduzione, la composizione della materia.

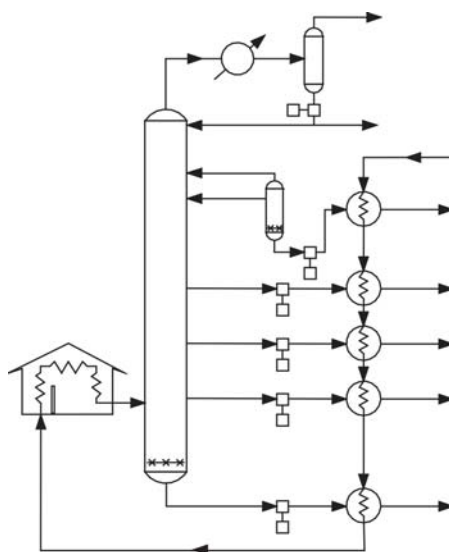
La filosofia cerca attraverso il ragionamento di fornire risposte a domande specifiche nel momento in cui la scienza e l'esperienza non sono in grado di darle. Risposte che a volte potrebbero essere parziali, non conoscendo ex ante tutte le correlazioni tra le variabili coinvolte che potranno essere svelate solamente con il trascorrere del tempo in momenti successivi con un percorso di riflessione. Essendo il processo conoscitivo a steps, se la domanda è circoscritta, la risposta, se pertinente, non potrà che essere limitata e quindi non esaustiva. Nel processo conoscitivo si rischia di perdere la visione generale se ci si ferma in uno stadio intermedio. La risposta dovrebbe trovare verifiche nei passaggi successivi per stabilirne la correttezza.

Una delle principali domande filosofiche attuali sembra baricentrica nel dare una risposta "a cosa è la libertà e come si fa ad ottenerla". Le nuove tecnologie permettono di avere una maggiore libertà rispetto qualche decina di anni fa: di movimento, di parola, di manipolazione della materia e del proprio corpo. Sembrano in grado di soddisfare maggiori esigenze di benessere, edonistiche, di vanità e di vita. Questa possibilità, insieme ad un livello di benessere raggiunto, fa nascere nuovi bisogni o comunque fa emergere quelli latenti egoistici, egocentrici, materialisti, derivati dalle proprie pulsioni ed aspirazioni individualistiche. I pregi e i difetti dell'uomo, per alcuni filosofi ed economisti, possono essere uno dei motivi che spingono lo sviluppo economico perché mettono in concorrenza gli individui attivando meccanismi di mercato al fine di raggiungere i propri scopi.

I nuovi bisogni creano nuovi mercati e nuovi business. Si pensi alla possibilità di modificare il proprio corpo attraverso interventi estetici, prima non possibili, che sviluppa un mercato diretto con l'intervento del chirurgo ed uno indiretto nel momento in cui si interviene durante la convalescen-

DONATO BENEDETTI

Ordine di Verona



za o per combattere le complicità con l'utilizzo di farmaci sempre più performanti.

I nuovi mercati rivitalizzano l'economia creando nuovi lavori ed innescano un incremento nella circolazione della moneta. I nuovi bisogni, se da un lato hanno un impatto positivo sull'economia, potrebbero creare un suo sviluppo squilibrato se indirizzati solo al soddisfacimento di esigenze individualistiche senza il perseguimento di un bene comune. Impatti difficilmente prevedibili sebbene, in alcuni casi, intuibili.

Si pensi, estremizzando, se tutte le persone diventassero trans genders per soddisfare la propria "libertà", si interromperebbe la riproduzione della specie a meno di interventi surrogatori quali le nascite "in provetta". Si pensi, sempre estremizzando, se si comunicasse solo attraverso lo strumento Internet, si diventerebbe individualisti ed asociali.

Se le nuove tecnologie trovassero il loro utilizzo nel soddisfacimento dei soli bisogni individuali si perderebbe la visione generale del bene comune.

Ben vengano le tecnologie ma con una loro gestione attraverso regole comuni che possano indirizzare il comportamento umano al raggiungimento dei fini più generali, evitando che la "libertà individuale" possa essere trovata in ciò che è relativo, andando bene per uno, non per l'altro e non per tutti.

Il singolo bisogno non essenziale (non primario) potrebbe scontrarsi con l'interesse pubblico e potrebbe così non essere riconosciuto come diritto dallo Stato. Ho il diritto di prolungare la vita di un morente?

Ho il diritto di cambiare sesso?

Ho il diritto di isolarmi in un mondo virtuale?

Ho il diritto di consumare il suolo?

Domande alle quali non è semplice dare una risposta. Il riconoscimento del bisogno da parte dell'Organismo sovrano (Stato, Ministero, Ordine Professionale) come diritto viene regolato da norme.

Senza regole o con regole non indirizzate ad un minimo comune comportamento si rischia di trascendere tra ciò che è giusto e ciò che è sbagliato, le regole economiche non dovrebbero essere considerate un fine ma un mezzo per garantire la continuità del sistema economico e dovrebbero poggiare su principi solidi come quelli naturali e morali elaborati dalla religione, dalla cultura predominante.

La norma dovrebbe indurre ad un comportamento la cui morale è propria di ogni singola persona, che l'ha appresa dall'ambiente sociale, dall'educazione, dalla religione. La morale è costituita dal sistema di valori che diventano il metro per le scelte concrete in base alle quali si è in grado di distinguere ciò che è bene da ciò che è male. Indirizza il comportamento economico e così inquadrata diventa il mezzo o lo strumento per

perseguire il bene comune.

Il minimo comune denominatore al comportamento dovrebbe essere normato in modo che non si alteri la sensibilità di ciascuno, ma nel contempo la norma possa indirizzare e permettere all'utilizzatore un'assunzione di responsabilità. Le regole fissate dalla norma non dovrebbero essere applicate in modo meccanicistico, perché potrebbero diventare l'alibi per non assumere responsabilità decisionali quando il comportamento è indirizzato al suo soddisfacimento senza una analisi critica dell'ambiente e delle finalità implicite, esplicite o definibili dal sistema normativo. Non è sufficiente e morale aver soddisfatto quanto stabilisce la norma senza che questa abbia prodotto un comportamento utile.

Questo comportamento si può notare in un ambiente burocratico come quello dell'amministrazione pubblica quando il responsabile amministrativo di un ente locale predisponesse il bilancio rispettando i vincoli di entrata ed uscita ma non collegando la rappresentazione contabile alla tempistica programmatica, ad esempio dei lavori in corso.

Questo è sì... rispettoso della norma contabile ma non aiuta il lettore del bilancio a capire lo stimato andamento economico, creando una discrasia tra la rappresentazione contabile e quella scaturente da analisi provenienti da dati operativi.

Si confonde il mezzo con il fine. Il fine non è quello di soddisfare la norma ma è quello di dare una rappresentazione contabile veritiera e corretta in merito all'intenzione di sviluppo futuro. Così, non bisogna confondere ciò che è il fine perseguito da un'azienda, paragonabile alla sua missione, con i mezzi utilizzati al suo perseguimento quali la strategia, la politica, l'organizzazione.

A volte si utilizzano strumenti non adeguati o mal gestiti per perseguire fini corretti.

Un tema a noi caro come quello dell'aggiornamento professionale obbligatorio che, se mal gestito, diventa un onere per l'utilizzatore senza o con poca efficacia pratica. La parcellizzazione dei corsi obbligatori crea un business per le ditte di formazione ma una barriera d'entrata alla professione ed un appiattimento sulla stessa tematica insegnata in momenti e modi differenti.

Si pensi solo che per la revisione sono previsti crediti formativi per quella pubblica e per quella privata quando la tecnica è la stessa, cambiando solo il quadro normativo di riferimento. E' come se, per assurdo, si chiedessero crediti formativi per svolgere la revisione in aziende operanti nei diversi settori economici ritenendo, forse, che le nuove tecnologie annullino il tempo dedicato alla formazione grazie alla diffusione ed alla facilità di fruizione. Formazione che molto spesso non è utile nel risolvere i casi specifici riscontrati nell'attività fermandosi ad una illustrazione generale.

Si rischia di indurre i professionisti a rincorrere i crediti formativi deviando la finalità di creare conoscenza e dare aggiornamento da quella di poter dare al professionista la libertà di scegliere il proprio ambito di specializzazione ed i momenti di formazione.

Si induce un comportamento verso un falso obiettivo seppur la finalità delle norme di una formazione continua sia corretta.

L'obiettivo della norma diventa l'incentivazione di acquisire i crediti formativi sottraendo tempo utile allo sviluppo della propria attività ed all'aggiornamento/formazione applicata e la libertà di poter scegliere quali conoscenze acquisire finalizzando al percorso di carriera progettato dallo stesso professionista.

Senza un ragionamento filosofico di base che cerchi di dare risposte a domande che si interrogano su questioni di ampio respiro è difficile poi indirizzare i comportamenti dei singoli, così anche dei professionisti chiamati ad interpretare le regole verso decisioni etiche e morali comunemente accettate dalla nostra civiltà.

L'aumento di capitale attuato mediante compensazione con un credito vantato dal socio

MATTEO TAMBALO

Ordine di Verona

Premessa

La recente Massima H.G.38, emanata dal Consiglio Notarile delle Tre Venezie, ci consente di tornare ad approfondire la tematica dell'aumento di capitale attuato mediante compensazione fra il debito per il conferimento dovuto ed il credito vantato da un socio nei confronti della società per un precedente finanziamento effettuato (o per altre operazioni di natura non finanziaria). Il tema merita di essere analizzato sia sotto il profilo civilistico che sotto il profilo fiscale. In particolare, nel presente contributo, premessi brevissimi cenni sulle modalità di aumento del capitale sociale, verrà fornita una panoramica degli orientamenti giurisprudenziali e notarili che si sono succeduti nel corso degli anni, riguardanti, oltre che la generale ammissibilità dell'operazione *de quo*, anche l'eventuale lesione dei dettami dell'art. 2467 c.c. ovvero la necessità o meno di una relazione di stima del credito oggetto di compensazione; verranno, in chiusura, esaminate alcune questioni fiscali che si pongono nel realizzare l'aumento di capitale secondo le predette modalità.

L'ammissibilità dell'aumento di capitale mediante compensazione con un credito vantato dal socio secondo la giurisprudenza

L'aumento di capitale sociale, come noto, rappresenta un atto di tipo straordinario, e può essere reale (o a pagamento) ovvero semplicemente nominale (o gratuito); nel primo caso, si ha un aumento sia del capitale sociale nominale che del patrimonio netto della società per effetto di nuovi conferimenti, mentre, nel secondo caso, ad incrementarsi è solamente il capitale nominale, restando invariato il patrimonio netto della società¹.

Questione a lungo dibattuta, sia dalla dottrina che dalla giurisprudenza², è rappresentata dall'ammissibilità, nell'ambito delle società di capitali, dell'esecuzione della delibera di aumento oneroso del capitale sociale mediante compensazione tra debito da sottoscrizione (del socio verso la società) e credito derivante da un prestito effettuato a vario titolo dal socio alla società.

Effettuando una breve panoramica sulle pronunce giurisprudenziali inerenti la questione, si rileva che parte della giurisprudenza³ ha, in passato, negato l'ammissibilità di tale operazione, sulla base, in linea generale, delle seguenti argomentazioni: (i) la compensabilità non sarebbe ammessa in quanto lederebbe il principio imposto alle società di capitali della piena corrispondenza tra il capitale nominale e quello reale, (ii) il rapporto sociale che si verrebbe a creare andrebbe a porsi su di un piano diverso rispetto al rapporto obbligatorio, nel quale il soggetto non interviene in quanto socio, bensì in quanto terzo creditore e, da ultimo, (iii) attraverso la compensazione il socio non porrebbe in essere un'operazione qualificabile come conferimento, nel senso di operazione capace d'incrementare positivamente la garanzia dei creditori, ma si limiterebbe a liberare la società da una posta passiva del patrimonio⁴. In particolare, a favore di tali tesi si cita, su tutte, la massima relativa alla sentenza della **Cassazione n. 13095 del 10 dicembre 1992**, secondo cui *"Non è compensabile, neppure in sede fallimentare, il credito del socio di una società di capitali col debito del socio stesso verso la società per sottoscrizione di nuove azioni, emesse in sede di aumento del capitale. Non può, infatti, trovare applicazione la disciplina della conversione delle obbligazioni in azioni ed altresì opera il divieto di compensazione di cui all'art. 1246 n. 5 c.c., in relazione alle modalità prescritte per i conferimenti dei soci. Tale divieto è posto a salvaguardia della corrispondenza tra il valore nominale del capitale e la sua effettiva entità, dato che i versamenti del sottoscrittore costituiscono atto dovuto per la conservazione della qualità di socio e vanno eseguiti appena gli amministratori sollecitano il socio all'adempimento"*.

Altra parte della giurisprudenza⁵ prevalente, e che qui si condivide, si è invece espressa a favore della questione: in particolare, con sentenza della **Cassazione n. 936 del 5 febbraio 1992**, venne precisato che *"il credito di un socio di una società di capitali (o di un terzo) nei confronti della società è compensabile con il debito relativo alla sottoscrizione di azioni emesse in sede di aumento del capitale sociale,*

non essendo ravvisabile un divieto implicito, desumibile da principi inderogabili del diritto societario che impediscano in tal caso l'operatività della compensazione ex art. 1246 n. 5 c.c.; mentre la compensazione tra debito di conferimento e credito verso la società non può avvenire in relazione al capitale originario - né per il versamento dei decimi prescritti dall'art. 2329 c.c., perché la società ancora non esiste, né per i versamenti successivi, perché i conferimenti iniziali possono essere costituiti solo da beni idonei a formare oggetto di garanzia patrimoniale - l'aumento di capitale sottoscritto attraverso l'estinzione per compensazione di un debito del socio non è contrario all'interesse della società o di terzi, comportando in concreto, un aumento della garanzia patrimoniale generica offerta dalla società ai creditori, in quanto dalla trasformazione del credito (certo, liquido ed esigibile) del socio in capitale di rischio deriva che detta garanzia non copre più il credito del socio"; in seguito, la **Cassazione** tornò sulla questione con sentenza del **24 aprile 1998 n. 4236**, rilevando che *"[...] ne consegue la legittimità del conferimento attuato mediante compensazione tra il debito del socio verso la società ed un credito vantato dal medesimo nei confronti dell'ente, atteso che la società stessa, pur perdendo formalmente il suo credito al conferimento, acquista concretamente un "valore" economico, consistente nella liberazione da un corrispondente debito"*. Da ultimo, sempre a favore dell'ammissibilità dell'operazione *de quo*, si cita anche la più recente **Cass. civile sez. I 19 marzo 2009 n. 6711**, secondo cui *"in tema di società di capitali, l'obbligo del socio di conferire in danaro il valore delle azioni sottoscritte in occasione di un aumento del capitale sociale è un debito pecuniario che può essere estinto per compensazione con un credito pecuniario vantato dal medesimo socio nei confronti della società"*.

Riassumendo le argomentazioni utilizzate dalla giurisprudenza, sia di merito che di legittimità, a sostegno dell'inesistenza di un divieto di compensazione in sede di aumento del capitale sociale, si è giunti a ritenere che un'operazione di compensazione non pregiudichi l'effettività del conferimento del socio in quanto, a fronte dell'estinzione del proprio credito, la società acquisisce il valore economico della liberazione del proprio debito. Si è ritenuto che tale operazione non debba, infatti, erroneamente considerarsi come uno "svuotamento" del capitale, in quanto essa non va ad operare sul capitale, bensì sul patrimonio, eliminando una posta del passivo (debito nei confronti del socio per il finanziamento da quest'ultimo effettuato in favore della società) ed una posta dell'attivo (credito per il conferimento effettuato dal socio in ragione della delibera di aumento del capitale). Altresì, è stato rilevato che la funzione di garanzia delle ragioni creditorie è svolta dal patrimonio e non già dal capitale sociale ed, infine, poiché la compensazione non preclude l'effettività del conferimento, l'esposizione al rischio d'impresa del socio che effettua la compensazione è identica a quella di tutti gli altri soci e, con riguardo alla possibilità che la compensazione possa arrecare pregiudizio alla *par condicio creditorum*, una siffatta eventualità si è evidenziato come sia già stata "accertata" dal legislatore con l'espresso riconoscimento dell'ammissibilità della compensazione in sede fallimentare⁶. Con riguardo all'ammissibilità dell'operazione *de quo*, si sono peraltro succedute anche alcune massime notarili, le quali si sono sempre espresse a favore della stessa. Dapprima si espresse la Massima del **Consiglio Notarile dei Distretti Riuniti di Firenze, Pistoia e Prato n. 23'**, secondo cui *"È sempre possibile liberare l'aumento di capitale sottoscritto mediante compensazione con un credito del socio da finanziamento, anche nel caso in cui il termine per il rimborso non sia ancora scaduto"*. Anche la Massima n. 4/2011 del **Comitato Notarile Campano** reputò *"legittima l'esecuzione di una delibera di aumento di capitale sociale mediante compensazione di un credito vantato dal socio nei confronti della società con il debito assunto dal medesimo in seguito alla sottoscrizione del predetto aumento"* ritenendo altresì che *"tale meccanismo di compensazione"*

SEGUE A PAGINA 16

¹ Cfr., ex multis, G.F. Campobasso, *Manuale di diritto commerciale*, Utet Giuridica, 2010.

² Per una ricostruzione completa delle varie tesi sostenute vedasi, ex multis, V. Manzo, *L'aumento di capitale mediante compensazione tra il debito da conferimento ed il credito vantato dal socio nella s.r.l.*, in *Notariato* 3/2013, pp. 457 e ss.;

³ Cass. 10 dicembre 1992 n. 13095, App. Napoli 7 marzo 1953, Trib. Napoli 9 luglio 1962, Trib. Treviso 4 marzo 1983, App. Venezia 30 marzo 1994 e 17 giugno 1994 e Trib. Casale Monferrato 20 febbraio 1995.

⁴ Cfr. V. Manzo, *L'aumento di capitale mediante compensazione tra il debito da conferimento ed il credito vantato dal socio nella s.r.l.*, op cit.;

⁵ Cass., sez. I, 5 febbraio 1996, n. 936, Cass. civile sez. I 24 aprile 1998 n. 4236, Cass. civile sez. I 19 marzo 2009 n. 6711, Trib. Latina 27 marzo 1958, App. Napoli 26 giugno 1965, Trib. Roma 18 febbraio 1975, Trib. Novara 5 luglio 1986.

L'aumento di capitale mediante compensazione

SEGUE DA PAGINA 15

tra credito verso la società e debito da conferimento possa costituire modalità esecutiva di ogni ipotesi di aumento oneroso di capitale, ivi compresi quelli di cui agli artt. 2447 e 2482-ter c.c. (in caso di riduzione del capitale al di sotto del suo minimo legale o azzerato). La compensazione non risulta inibita da alcun divieto di legge, non è contraria all'interesse della società o dei terzi creditori". Successivamente intervenne anche la Massima n. 125/2013 del **Consiglio Notarile di Milano** secondo cui "L'obbligo di conferimento di denaro in esecuzione di un aumento di capitale di s.p.a. o s.r.l. può essere estinto mediante compensazione di un credito vantato dal sottoscrittore verso la società, anche in mancanza di espressa disposizione della deliberazione di aumento. Tale compensazione, qualora sia legale e abbia quindi a oggetto debiti certi, liquidi ed esigibili ai sensi dell'art. 1243 c.c., non richiede il consenso della società, nemmeno nel momento in cui viene eseguita la sottoscrizione. Qualora il sottoscrittore intenda invece avvalersi, a tali fini, di un credito certo e liquido, ma non esigibile, la compensazione richiede il consenso della società ai sensi dell'art. 1252 c.c. La compensazione tra il debito per il conferimento in denaro e un credito vantato dal sottoscrittore nei confronti della società può avere luogo, secondo quanto sopra esposto, anche qualora tale credito sia sorto da una prestazione di natura non finanziaria (ad esempio, la vendita di un bene alla società). In tal caso - allorché ricorra sostanziale contestualità e corrispondenza tra la prestazione eseguita a favore della società e l'aumento di capitale sottoscritto dal creditore, ovvero quando risulti che le due operazioni sono tra loro preordinate - si reputa che la sussistenza di una relazione di stima eseguita nel rispetto delle disposizioni di cui agli artt. 2343, 2343 ter o 2465 c.c. costituisca elemento idoneo ad assicurare l'osservanza dei principi che presidono alla corretta formazione del capitale sociale".

Ultima in ordine temporale, come segnalato in premessa, è la Massima H.G.38 del **Comitato Notarile del Triveneto**, secondo cui "Deve ammettersi, in caso di aumento a pagamento del capitale sociale, la compensazione tra il debito del socio che ha sottoscritto l'aumento ed il debito che la società ha verso il socio sottoscrittore per finanziamenti soci (e ciò anche nel caso di aumento a pagamento a seguito di azzeramento del capitale o di riduzione del capitale al di sotto del minimo di legge per perdite).

Al riguardo si ritiene quanto segue:

(I) non necessita alcuna specifica autorizzazione in delibera per consentire l'attivazione della compensazione tra debiti liquidi ed esigibili. Troverà applicazione la disciplina degli artt. 1241 e segg. c.c. con la conseguenza che la compensazione potrà essere opposta dal socio sottoscrittore ogniqualvolta ricorrano tutte le condizioni poste dall'art. 1243 c.c. (compensazione legale);

(II) se mancano le condizioni per la compensazione legale poste dagli artt. 1243 e 1246 c.c. troverà, invece, applicazione la disciplina dettata in materia di compensazione volontaria di cui all'art. 1252 c.c.; spetterà all'organo amministrativo decidere sull'ammissibilità della compensazione volontaria, ove l'assemblea dei soci non abbia deliberato al riguardo;

(III) non è consentito all'assemblea dei soci di escludere, a maggioranza, la possibilità di compensazione legale; il diritto alla compensazione è un diritto che compete ai singoli soci "uti singuli" e come tale non è nella disponibilità della maggioranza assembleare;

(IV) sarà comunque possibile per l'assemblea escludere la compensazione "legale" con delibera adottata col voto favorevole dei soci rappresentanti l'intero capitale sociale, verificandosi in questo caso la fattispecie di cui all'art. 1246, n. 4, c.c. (la compensazione non si verifica in caso di "rinuncia alla compensazione fatta preventivamente dal debitore");

(V) nel caso in cui nel contratto di finanziamento intervenuto tra socio e società sia stata espressamente esclusa la facoltà di compensazione tra credito per finanziamento e debito per sottoscrizione in caso di aumento del capitale (art. 1246, n. 4, c.c.), la compensazione legale rimane esclusa, per cui potrà operare solo la compensazione volontaria. Anche in questo caso spetterà all'organo amministrativo decidere sull'ammissibilità della compensazione volontaria, ove l'assemblea dei soci non abbia deliberato al riguardo."

Sull'esistenza di eventuali profili ostativi alla compensazione derivanti dal disposto dell'art. 2467 c.c.

Un tema che si è posto nel tempo con riguardo all'ammissibilità dell'operazione *de quo* riguarda la sussistenza di eventuali profili ostativi alla compensazione derivanti dal ricorrere del disposto di cui all'art. 2467 c.c., concernente la postergazione del rimborso dei finanziamenti soci; in giurisprudenza si occupò recentemente della questione Trib. Napoli, sez. VII, 8 novembre 2006, ritenendo l'operazione di compensazione illegittima poiché in contrasto con la postergazione dei finanziamenti dei soci. In particolare, i giudici ritennero che la compensazione incida invalidamente sui diritti dei terzi creditori, il cui soddisfacimento è prioritario rispetto ai soci e,

muovendo da tale presupposto, la deliberazione, con cui si compensava il debito da sottoscrizione con il credito derivante da un precedente prestito, è stata ritenuta nulla per lesione dei diritti dei terzi creditori.

Tale orientamento non è stato condiviso dalla dottrina che commentò detta sentenza - e nemmeno dalla successiva giurisprudenza (anche di legittimità) - in quanto, mediante l'istituto della compensazione, i creditori non possono essere danneggiati giacché, per effetto della stessa, si ottiene la riduzione dell'indebitamento della società con appostamento della relativa posta attiva a capitale sociale. In altri termini, attraverso il meccanismo della compensazione le somme erogate a titolo di finanziamento vengono stabilmente e definitivamente appostate a capitale⁸.

In dottrina si è ulteriormente rilevato come la compensazione tra debito da sottoscrizione e credito verso la società, essendo un'operazione finalizzata ad incrementare il capitale di rischio, ovvero a ricostituirlo, nel caso in cui siano maturate perdite rilevanti ai sensi degli artt. 2447 e 2482 ter c.c., deve essere considerata "in re ipsa" vantaggiosa per i terzi creditori e, dunque, sempre ammissibile, indipendentemente dal disposto di cui all'art. 2467 c.c., sia che la società sia *in bonis*, sia che la stessa si trovi in stato di crisi⁹.

Sulla questione si espresse peraltro anche la citata Massima del Consiglio Notarile dei Distretti Riuniti di Firenze, Pistoia e Prato, secondo cui "Non osta a tale operazione neppure il fatto che ricorrano le condizioni per la postergazione dei crediti dei soci stabilite dall'art. 2467 c.c., posto che la conversione del credito da finanziamento in capitale di rischio concorre alla protezione degli interessi dei creditori terzi tutelati da tale disposizione"; in tale massima i notai toscani argomentarono a riguardo che l'estinzione mediante compensazione non pregiudica i creditori della società, in quanto, anche se non determina l'ingresso di una attività reale, elimina una passività "sicuramente reale" e tale risultato realizza ugualmente la copertura richiesta dalla legge grazie al principio secondo il quale la diminuzione del passivo è un incremento patrimoniale come l'aumento dell'attivo. Altresì, evidenziarono che l'operazione appare tutelare proprio la posizione dei creditori della società, in quanto l'effetto della compensazione è quello di rendere definitivamente inesigibile (dato che il rimborso del capitale è l'ultima delle fasi della liquidazione) quel credito che invece lo sarebbe solo transitoriamente per l'operare della postergazione, sicché ogni operazione che comporti la "conversione" di un finanziamento in investimento partecipativo del rischio d'impresa deve ritenersi, secondo i notai toscani, in sintonia con lo spirito della stessa norma sulla postergazione, quale espressione di un divieto di rimborso finché la società è a rischio insolvenza, per cui non possono esservi ostacoli ad una compensazione quanto meno volontaria¹⁰.

Sulla necessità di una relazione di stima del credito oggetto di compensazione

Altra questione discussa è rappresentata dalla necessità che il credito del socio nei confronti della società, da utilizzarsi in compensazione, debba essere oggetto di apposita relazione giurata di stima. La giurisprudenza prevalente ha precisato che la stessa non è richiesta, argomentando che, essendo il debito della società verso il socio già iscritto in bilancio, esso è stato valutato al tempo della sua rilevazione, secondo le modalità previste dalla legge, non abbisognando di ulteriore stima e che, determinando la compensazione un'estinzione del debito della società in misura equivalente al credito conferito, deve ritenersi che essa abbia valenza unicamente contabile¹¹; in tal senso, si cita la sentenza **Cass. 24 Aprile 1998 n. 4236**, nelle cui motivazioni veniva rilevato che "La sentenza impugnata resiste alle critiche della ricorrente anche sotto il profilo dell'affermata irrilevanza della stima prevista dall'art. 2343 c.c.: muovendo dall'esatta premessa che, nel caso di specie, si può seriamente dubitare della configurazione di un conferimento di credito, perché questo si estingue nel momento stesso in cui forma oggetto di compensazione, la Corte di merito ne ha tratto la logico conclusione che non occorre la stima del credito medesimo verso la società. La correttezza dell'affermazione risiede nella considerazione che, a differenza dall'ipotesi di conferimento del credito (in cui la valutazione del grado di sua realizzabilità e di solvibilità del debitore ceduto assume funzione centrale), nella compensazione tale esigenza non ricorre, atteso che, per effetto di essa, il sottoscrittore dell'aumento di capitale è liberato dalla sua obbligazione pecuniaria nello stesso momento in cui la società è, a sua volta, liberata dal proprio debito. Autorevole dottrina ha osservato, al riguardo, che la vicenda, rappresentando l'eliminazione di una passività per il patrimonio sociale, va considerata dal punto di vista della società, onde la valutazione del credito (o, meglio, del debito) non può avvenire altrimenti che alla stregua del suo valore nominale: anche per questa via, quindi, la tutela della società finisce per coincidere con quella dei terzi"¹². Parimenti, in senso analogo, si espresse in seguito la sentenza della **Corte d'appello di Roma del 3 settembre 2002** secondo la quale "è legittimo il conferimento mediante compensazione con un controcredito del socio, senza bisogno di stima, anche se esso consiste nel corrispettivo di un appalto riconosciuto dalla società committente in via anticipata rispetto all'esecuzione dell'opera una volta escluso il carattere simulato del contratto e senza che l'oggetto del conferimento sia assimilabile ad una prestazione d'opera".

SEGUE A PAGINA 17

⁶ Cfr. V. Manzo, *L'aumento di capitale...*, op cit.;

⁷ Massima del Consiglio Notarile dei Distretti Riuniti di Firenze, Pistoia e Prato titolata *Aumento di capitale mediante compensazione e crediti postergati nella s.r.l.* del 21/09/2011

⁸ A. Nigro, *Finanziamenti dei soci "postergati" e loro compensazione*, in *Notariato*, 2008, 521 ss.; vedasi anche G. Iaccarino, *Aumento del capitale mediante compensazione del debito nascente dalla sottoscrizione con il credito per la restituzione del prestito vantato dal socio verso la società*, *Le Società* 8/2011.

⁹ G. Iaccarino, *Aumento del capitale mediante compensazione del debito nascente dalla sottoscrizione con il credito per la restituzione del prestito vantato dal socio verso la società*, op. cit.;

¹⁰ Vedasi anche N. Abriani, *Finanziamenti anomali dei soci e regole di corretto finanziamento nella società a responsabilità limitata*, in *Studi in onore di Giuseppe Zanon* (a cura di P. Benazzo, M. Cera, S. Patriarca), Utet, Torino, 2011.

L'aumento di capitale mediante compensazione

SEGUE DA PAGINA 16

Si ritiene comunque opportuno tenere presente quanto rilevato dalla citata massima n. 125 dei Notai Milanesi, secondo i quali, benché l'iscrizione del debito nella contabilità e quindi nel bilancio, considerate le cautele che assistono la formazione ed il controllo del bilancio stesso, è da considerare "elemento certificativo" della sua esistenza e del suo ammontare, indipendentemente dalla causa contrattuale dalla quale il debito stesso origina, allorché il debito non abbia natura finanziaria può risultare evidente l'esistenza di un nesso (di natura temporale o funzionale) tra la delibera di aumento in denaro e l'operazione (ad esempio, la compravendita di beni con prezzo dilazionato) da cui il debito da compensare origina. In tali ipotesi i notai condivisibilmente ritengono che debba essere valutato se i principi che regolano la corretta formazione del capitale non consiglino la predisposizione di una perizia di stima, redatta ai sensi - a seconda dei casi - degli articoli 2343, 2343-ter o 2465 c.c., a presidio di interessi non dissimili da quelli tutelati dalle disposizioni sugli acquisti pericolosi di cui all'articolo 2343 bis e 2465 secondo comma c.c..

Le questioni fiscali legate alla conversione del finanziamento soci in partecipazioni

Da ultimo, veniamo ora ad affrontare brevemente alcune questioni fiscali che si pongono in occasione dell'effettuazione dell'operazione *de quo*.

Una prima questione è collegata al rischio che l'espressa indicazione nel verbale assembleare dei finanziamenti soci da compensare determini la tassazione dei medesimi, a seguito di quanto sostenuto dalla Sentenza della Cassazione n. 15585 del 30.6.2010, nella quale venne sancito l'obbligo di corrispondere l'imposta di registro nella misura del 3% per un finanziamento soci non registrato ma richiamato in un successivo verbale di assemblea straordinaria. In tale pronuncia la Suprema Corte ha ritenuto, infatti, che la rinuncia alla restituzione del finanziamento del socio, non formalizzata in un precedente atto scritto, comporti l'enunciazione di una disposizione soggetta a registrazione ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 131/86¹³. In dottrina è stato precisato, a commento della sentenza richiamata, come l'enunciazione del finanziamento costituirebbe una sorta di "riproduzione" per iscritto del contratto verbale, determinando conseguentemente l'applicazione della medesima disciplina fiscale che sarebbe stata applicabile se quel contratto fosse stato stipulato per iscritto sin dall'origine.

In tal senso, è stato segnalato che è presumibile che nella pratica vengano adottate soluzioni quali:

- il rimborso del finanziamento nell'immediata precedenza dell'assemblea e la successiva liberazione del capitale sottoscritto mediante versamento delle somme appena ricevute in restituzione;
- la novazione del versamento, già qualificato come "finanziamento", in riserva in conto futuro aumento capitale;
- l'adozione della sola delibera di aumento, rimettendo ad un momento successivo la sua esecuzione sì che, verificandosi al di fuori del verbale, se ne eviterà l'enunciazione¹⁴.

Sempre con riguardo ai profili fiscali da tenere a mente in occasione dell'operazione *de quo*, si ricorda che il nuovo art. 88, comma 4 bis, del TUIR prevede che "La rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale. A tal fine, il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunica alla partecipata tale valore; in assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero. Nei casi di operazioni di conversione del credito in partecipazioni si applicano le disposizioni dei periodi precedenti e il valore fiscale delle medesime partecipazioni viene assunto in un importo pari al valore fiscale del credito oggetto di conversione, al netto delle perdite sui crediti eventualmente deducibili per il creditore per effetto della conversione stessa".

La nuova disciplina concernente le rinunce ai crediti, in luogo di quanto previsto in passato, ossia della irrilevanza generalizzata, in capo alle società, delle rinunce operate da parte dei soci, prevede ora una irrilevanza potenzialmente limitata; tale limite è dato dal valore fiscale del credito (in capo al socio): se questo corrisponde al valore nominale del debito (in capo alla società) non si verifica alcun "disallineamento", se, invece, il valore fiscale del credito fosse inferiore, l'eventuale rinuncia al credito da parte del socio sarà irrilevante (per la società, quale sopravvenienza attiva) soltanto entro il limite del valore fiscale del credito medesimo. La differenza (ossia il maggior valore nominale del debito estinto) sarà una sopravvenienza attiva tassabile. Dal punto di vista operativo, poi, è stato previsto l'onere in capo al socio di comunicare alla partecipata il valore fiscale del proprio

credito, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, in assenza della quale il valore fiscale del credito viene assunto pari a zero¹⁵. Analogo trattamento viene previsto per i casi di **conversione del credito in partecipazioni**, sin qui oggetto di trattazione, e ciò a prescindere dalla modalità seguita per la concreta realizzazione di detta conversione e dai regimi contabili adottati. Il citato ultimo periodo del comma 4-bis dell'art. 88, infatti, prevede che "nei casi di operazioni di conversione del credito in partecipazioni si applicano le disposizioni dei periodi precedenti e il valore fiscale delle medesime partecipazioni viene assunto in un importo pari al valore fiscale del credito oggetto di conversione, al netto delle perdite sui crediti eventualmente deducibili per il creditore per effetto della conversione stessa".

Sul tema è stato rilevato che il valore fiscale del credito potrebbe essere ignoto alla società partecipata, in tutti quei casi in cui lo stesso è stato oggetto di operazioni di cessione in relazione alle quali la società riceve comunicazione della cessione del credito ma non anche delle condizioni alle quali la stessa si è perfezionata (e che incidono, invece, sul valore fiscale per il creditore). Anche in questo caso va peraltro segnalato che, in assenza della comunicazione da parte del socio concernente il valore fiscale del credito convertito, questo è assunto pari a zero con conseguente integrale tassazione dell'eventuale sopravvenienza attiva generata dalla rinuncia/conversione del credito da parte del socio. Il senso di tale intervento è parso quello di garantire che venga trasferito sulla partecipazione il valore fiscale del credito "convertito" e che ci sia completa simmetria fra valori fiscali complessivi di poste che potrebbero essere, soprattutto nelle società di minori dimensioni o a ristretta base societaria, oggetto di manovre volte ad ottimizzare la fiscalità complessiva delle operazioni¹⁶.

Alla luce di quanto esposto, si ritiene pertanto necessario prestare particolare attenzione anche ai profili fiscali sin qui enunciati, al fine di porre in essere correttamente l'operazione *de quo* sotto ogni profilo, onde evitare possibili future contestazioni.

CV IL COMMERCIALISTA VENETO
PERIODICO BIMESTRALE DELL'ASSOCIAZIONE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI
CONTABILI DELLE TRE VENEZIE

Direttore Responsabile: FILIPPO CARLIN (Rovigo)
Vice Direttore: SILVIA DECARLI (Trento-Rovereto)
Comitato di Redazione: ALESSANDRO BAMPO (BL) - LUCIANO SANTORO (BZ) - ALFREDO PASCOLIN (GO) - EZIO BUSATO (PD) - ERIDANIA MORI, EMANUELA DE MARCHI (PN) - LAURA ILARIA NERI (TS) - ALBERTO DELUCA (TV) - GUIDO M. GIACCAJA (UD) - LUCA CORRÒ (VE) - ADRIANO CANCELLARI, MICHELESONDA (VI) - CLAUDIO GIRARDI, GIORDANO FRANCHINI (VR)

Hanno collaborato a questo numero: GABRIELE ANDREOLA (VE) - DONATO BENEDINI (VR) - PAOLO CAGLIARI (VR) - GIAMPAOLO CAPUZZO (RO) - DANTE CAROLO (PD) - ANDREA CECCHETTO (VI) - ANNA CHIRIATTI (VR) - MICHELA COLIN (PN) - VALENTINA DAL MASO (VI) - MASSIMO DA RE (VE) - FILIPPO DUODO (VE) - FAUSTO GALLO (BL) - PAOLO LENARDA (VE) - ELISA NADALINI (UD) - CLAUDIO POLVERINO (GO) - GERMANO ROSSI (TV) - SILVIA SERRAIOTTO (VI) - MATTEO TAMBALO (VR)

INSERTO A CURA DI ADCEC

Redazione: commercialistaveneto@giornate.del.triveneto.org

Autorizzazione del Tribunale di Venezia n. 380 del 23 marzo 1965

Editore: Associazione dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili delle Tre Venezie

Fondatore: DINO SESANI (Venezia)

Ideazione, laying out, impaginazione: Dedalus (Creazzo-VI)

Stampa: CHINCHIO, Industria Grafica srl, via Pacinotti, 10/12, 35030 Rubano (PD)

Articoli (carta e dischetto), lettere, libri per recensioni, vanno inviati a Maria Ludovica Pagliari, via Paruta 33A, 35126 Padova, tel. 049 757931. La redazione si riserva di modificare e/o abbreviare. I colleghi possono prendere contatto con il redattore del proprio Ordine per proposte e suggerimenti. Gli interventi pubblicati riflettono esclusivamente il pensiero degli autori e non impegnano Direzione e Redazione.

Numero chiuso il 22 dicembre 2016 - Tiratura 12.300 copie.

Seguici anche su:

facebook



SITO INTERNET: www.commercialistaveneto.com



Questo periodico è associato
all'Unione Stampa Periodica Italiana

¹¹ Cfr. V. Manzo, *L'aumento di capitale...* op. cit.;

¹² In tal senso vedasi anche Trib. Verona 9 novembre 1990, Trib. Cassino 2 febbraio 1990, Trib. Trieste 8 giugno 1994, App. Roma 3 settembre 2002; contra Trib. Verona 14 marzo 1994, Trib. Verona 20 ottobre 1993.¹³ Art. 22 del D.P.R. n. 131/86 denominato "Enunciazione di atti non registrati": "1. Se in un atto sono enunciate disposizioni contenute in atti scritti o contratti verbali non registrati e posti in essere fra le stesse parti intervenute nell'atto che contiene la enunciazione, l'imposta si applica anche alle disposizioni enunciate. Se l'atto enunciatore era soggetto a registrazione in termine fisso e' dovuta anche la pena pecuniaria di cui all'art. 69.

2. L'enunciazione di contratti verbali non soggetti a registrazione in termine fisso non dà luogo all'applicazione dell'imposta quando gli effetti delle disposizioni enunciate sono già cessati o cessano in virtù dell'atto che contiene l'enunciazione.

3. Se l'enunciazione di un atto non soggetto a registrazione in termine fisso è contenuta in uno degli atti dell'autorità giudiziaria indicati nell'art. 37, l'imposta si applica sulla parte dell'atto enunciatore non ancora eseguita.

¹⁴ Cfr. Massima del Consiglio Notarile dei Distretti Riuniti di Firenze, Pistoia e Prato, op. cit.; Studio del Consiglio Nazionale del Notariato 14.12.2011 n. 208-2010/T, nota 40; R. Tombolesi, *L'imposta di registro proporzionale penalizza le operazioni societarie di ricapitalizzazione?* Corriere Tributario, 2010, p. 3493.

¹⁵ Cfr. G.M. Committeri, *Le modifiche al trattamento fiscale dei crediti dei soci verso la società*, Corriere Tributario, 23/2015, 1760 e s.

¹⁶ Ivi, p. 1762.

NORME E TRIBUTI

Voluntary disclosure 2.0

Più ombre che luci

ALESSANDRO BAMPO

Ordine di Belluno

1. Premesse e sintetico inquadramento della riapertura della procedura di collaborazione volontaria

Visto il successo¹ del primo programma di *voluntary disclosure* (VD), sono stati riaperti i termini per esperire tale procedura in una finestra temporale che va dal 24 ottobre 2016 (data di entrata in vigore del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193) al prossimo 31 luglio 2017². I documenti e le informazioni necessari per ricostruire la provenienza dei redditi e il loro utilizzo, nonché per calcolare gli imponibili oggetto di regolarizzazione, potranno essere forniti fino al 30 settembre 2017, mediante la presentazione della relazione accompagnatoria all'istanza di adesione.

Essa trova applicazione sia per l'emersione di attività estere (c.d. "*voluntary internazionale*") in capo alle persone fisiche o soggetti assimilati, ovvero tutti i soggetti che abbiano compiuto una violazione ai fini della compilazione del quadro RW; sia per le violazioni dichiarative relative a imposte erariali (c.d. "*voluntary nazionale*"), in tale caso potranno accedere alla procedura tutti i soggetti (società, ecc.) per sanare qualsiasi tipologia di violazione (ai fini IVA, IRES, IRAP, ecc.) avvicinando molto, come è stato correttamente notato, questa procedura ad una sorta di "condono" - anche se, va aggiunto, piuttosto "salato".

La procedura può essere usufruita a condizione che il contribuente non abbia già presentato in precedenza l'istanza, anche per interposta persona, e non sia stato destinatario di ispezioni, verifiche, accertamento o procedimenti penali relativi all'ambito di applicazione della procedura in esame.

Peraltro, con un emendamento al Decreto è stata prevista, con finalità evidentemente di "cassa", la possibilità di optare per la VD nazionale, pur avendo già presentato istanza per la VD internazionale durante la prima tornata, e viceversa. Proviamo, quindi, a procedere con ordine evidenziando, sinteticamente, le principali caratteristiche di tale nuova procedura, per poi evidenziarne gli aspetti positivi (pochi) ma anche le nuove "trappole" (soprattutto per i professionisti che assistono i contribuenti).

2. I periodi d'imposta oggetto della procedura e le violazioni sanabili

Le violazioni sanabili sono quelle commesse fino al 30 settembre 2016. Analogamente alle norme varate nel 2014, le disposizioni prevedono lo slittamento dei termini di decadenza per l'accertamento delle imposte sui redditi e dell'IVA³.

In particolare, le annualità da sanare sono:

1. Con riferimento alle violazioni degli **obblighi di monitoraggio fiscale**, gli anni da regolarizzare sono **dal 2009 al 2015** per le attività che sono detenute in Paesi non considerati *black list* (anche in virtù di specifici accordi internazionali firmati alla data di entrata in vigore del decreto-legge⁴); (ii) **dal 2004 al 2015** per le attività che sono detenute in Paesi *black list*.

2. Quanto alle **violazioni reddituali**, la procedura potrà riguardare gli anni **dal 2010 al 2015**, in caso di presentazione di una "dichiarazione infedele" e **dal 2009 al 2015** in caso di "dichiarazione omessa"; dal 2006 al 2015 in caso di presentazione di una "dichiarazione infedele" e dal 2004 al 2015, in caso di "omessa dichiarazione", in presenza dei presupposti per applicare il raddoppio dei termini di accertamento⁵.

Una prima novità è che per le attività e gli investimenti esteri oggetto della nuova procedura è possibile usufruire di un esonero dagli obblighi dichiarativi, limitatamente al 2016 e per la frazione del periodo d'imposta antecedente la data di presentazione dell'istanza di collaborazione volontaria, purché tali informazioni siano analiticamente illustrate nella relazione di accompagnamento all'istanza di *voluntary disclosure* e purché si versi in unica soluzione (entro il 30 settembre 2017) quanto dovuto a titolo di imposte, interessi e sanzioni.

Una seconda novità è legata al fatto che la nuova procedura prevede un sistema di **autoliquidazione** "spontanea" per i soggetti aderenti (che sembra avvicinarla

molto all'istituto del Ravvedimento operoso), che potranno provvedere al versamento di quanto dovuto (a titolo di imposte, interessi e sanzioni) fino al 30 settembre 2017 o in tre rate mensili di pari importo con pagamento della prima rata entro lo stesso termine. Tale sistema, peraltro, è opzionale in quanto il contribuente, previo invio della relazione e della documentazione di supporto, può lasciare - in analogia con la prima versione della VD - che sia l'Agenzia ad emettere l'invito a comparire e l'atto di contestazione delle sanzioni. In questo caso, tuttavia, il contribuente dovrà pagare un po' di più per una sorte di attività aggiuntiva richiesta all'Amministrazione.

Tornando al sistema dell'autoliquidazione (che costituisce, come detto, una delle novità maggiori della VD 2.0.), gli effetti premiali derivanti dal perfezionamento della procedura decorrono dal pagamento di quanto dovuto in un'unica soluzione. In caso di pagamento rateale, gli effetti si producono solo con il pagamento dell'ultima rata concessa. L'Agenzia delle Entrate avrà tempo per verificare la correttezza dell'"autoliquidazione" fino al 31 dicembre 2018, potendo richiedere eventuali versamenti integrativi, con una maggiorazione graduata in funzione dello scostamento fra autoliquidato e dovuto.

In particolare, gli effetti della procedura in termini di riduzioni sotto il profilo sanzionatorio tributario variano come segue:

1. Ai fini delle violazioni da monitoraggio, in caso di autoliquidazione (corretta), continueranno ad applicarsi le sanzioni previste dalla prima VD, e dunque:

a. **pari allo 0,5%** dell'ammontare non dichiarato per singola annualità per le violazioni degli obblighi di monitoraggio delle consistenze estere se sussistono le medesime condizioni che impediscono il raddoppio dei termini, nei termini suesposti (paese *white list* o *black list* con accordo e le attività estere vengano trasferite fisicamente o giuridicamente in Italia o in Stati UE ovvero il contribuente rilasci il c.d. *waiver* all'intermediario finanziario estero).

b. **0,75%**, sempre per singola annualità, in caso di detenzione delle attività in Paesi *white list* ma non rimpatriate o senza *waiver*;

c. **1%** se le attività estere sono detenute in paesi *black list* e le stesse vengano trasferite fisicamente o giuridicamente in Italia o in Stati UE ovvero il contribuente rilasci il c.d. *waiver* all'intermediario finanziario estero;

d. **1,5%**, sempre in ragione d'anno, se le attività estere sono detenute in paesi *black list* e non si verificano le condizioni di cui al punto che precede.

2. Ai fini delle violazioni reddituali, sempre in caso di autoliquidazione (corretta), le sanzioni varierebbero da un minimo del 12,5% (in ipotesi di Paesi *white list* o *black list* con Accordo) ad un massimo del 25% (paesi *black list* senza accordo).

3. In caso di autoliquidazione ritenuta insufficiente a seguito di un controllo successivo da parte dell'Agenzia delle entrate, l'Agenzia stessa provvede a recuperare le somme ancora dovute con una maggiorazione del 10% se il versamento è insufficiente per un importo superiore al 10% delle somme da versare, ove le relative somme siano afferenti ai soli redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, e del 30% negli altri casi; ovvero con una maggiorazione del 3% per importi da versare inferiori. In altri termini, il contribuente che accede alla procedura premiale e decide di autoliquidare il dovuto si assumerà comunque le responsabilità di eventuali errori, che saranno sanzionati per legge in misura maggiore rispetto al caso in cui sia l'Ufficio a liquidare gli oneri della regolarizzazione.

4. Qualora, invece, il contribuente non proceda all'autoliquidazione, ma lasci che l'Agenzia emetta l'invito a comparire e l'atto di contestazione delle sanzioni, le sanzioni saranno applicabili: (a) nella misura dell'85% dei minimi edittali per le violazioni reddituali per le attività in Paesi *black list* senza accordo e (b) nella misura

SEGUE A PAGINA 19

¹ Il valore complessivo degli investimenti e delle attività estere di natura finanziaria, oggetto della procedura di emersione, ammonta a circa 61,7 miliardi di euro riferibili a quasi 130.000 contribuenti. Gli Stati esteri maggiormente interessati dalla emersione delle attività sono stati la Svizzera, il Principato di Monaco, Bahamas, Singapore, Lussemburgo, San Marino e Liechtenstein.

² Termine per l'invio dell'istanza secondo modalità previste da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate che sarà emanato entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del D.L. n. 193/2016.

³ Il nuovo art. 5 octies, D.L. n. 167/1990 ha riaperto sino al 31 dicembre 2018 i termini di decadenza "ordinari" per accertare le violazioni degli obblighi di monitoraggio relativi al 2009 e le violazioni reddituali relative al 2010 che sarebbero spirati al 31 dicembre 2015. È evidente che, al di fuori della specifica procedura di VD, le violazioni relative a questi periodi di imposta non potranno più essere accertate.

⁴ Trattasi dei Paesi che hanno firmato un accordo per lo scambio d'informazioni già efficace ai fini della precedente edizione della procedura (tra i principali, Svizzera, Liechtenstein, Monaco, Singapore), ma anche con riferimento a tutti i Paesi nuovi firmatari, vale a dire Andorra, Isole Cayman, Hong Kong, Guernsey, Isola di Man, Jersey, Isole Cook e Gibilterra.

⁵ In particolare, con una norma analoga a quanto previsto per la *voluntary* varata nel 2014, non si applica il raddoppio dei termini di accertamento ove sia entrato in vigore prima del 24 ottobre 2016 un accordo che consente un effettivo scambio di informazioni fiscali sulla base del modello di convenzione contro le doppie imposizioni dell'OCSE, ovvero un accordo conforme al modello, sempre elaborato dall'OCSE, denominato Tax Information Exchange Agreement ("TIEA"). A questi fini, è necessario anche che le attività estere vengano trasferite fisicamente o giuridicamente in Italia o in Stati UE inclusi nella c.d. *white list*, ovvero che l'autore delle violazioni dichiarative rilasci il c.d. *waiver* all'intermediario finanziario estero.

Voluntary disclosure 2.0

SEGUE DA PAGINA 18

del 60% dei minimi edittali per le violazioni da quadro RW, in caso di rimpatrio fisico, giuridico o rilascio del *waiver*, misura innalzata all'85% negli altri casi.

3. Le coperture penali

I benefici "penali" sono, sostanzialmente, i medesimi previsti nell'ambito della prima procedura.

In particolare, la copertura penale continua ad operare per i reati tributari di cui agli artt. 2, 3, 4, 5, 10 bis e 10 ter del D.Lgs. n. 74/2000, nonché - limitatamente alle condotte relative agli imponibili, alle imposte e alle ritenute oggetto della VD - per i reati di riciclaggio e di impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita (artt. 648 bis e 648 ter, c.p.). Con riferimento al reato di "autoriciclaggio" (art. 648 ter.1, c.p.), non sono punibili le condotte commesse in relazione ai citati reati tributari sino al termine per il versamento della prima o unica rata di quanto dovuto dall'autore della violazione a titolo d'imposte, interessi e sanzioni.

Rimane ferma l'applicabilità del reato introdotto dall'art. 5 septies, D.L. n. 167/1990, che punisce le condotte dell'autore delle violazioni tributarie che nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria esibisce o trasmette atti o documenti falsi, in tutto o in parte, ovvero fornisce dati e notizie non rispondenti al vero.

Si disciplina poi una nuova ipotesi di reato, molto insidiosa, attribuendo rilevanza penale alle condotte di chiunque, fraudolentemente, si avvalga della procedura di collaborazione volontaria per far emergere attività finanziarie e patrimoniali o contanti provenienti da reati diversi da quelli per cui la *voluntary* preclude la punibilità.

4. La *voluntary* "domestica"

Come anticipato, la procedura di collaborazione volontaria può essere utilizzata per sanare violazioni degli obblighi di dichiarazione relativi ad attività detenute in Italia, purché commesse fino al 30 settembre 2016. A tali violazioni si applicano sostanzialmente le procedure per il caso di "*voluntary*" internazionale. Tuttavia, recependo sostanzialmente una prassi adottata durante la precedente VD, la nuova norma prevede che in ipotesi di sanatoria di contanti o valori al portatore, i contribuenti devono:

- (i) rilasciare, unitamente alla presentazione dell'istanza, una dichiarazione in cui attestano che l'origine di tali valori non deriva da reati diversi da quelli tributari e da quelli ritenuti "connessi";
- (ii) provvedere, entro la data di presentazione delle relazioni e dei documenti allegati, all'apertura e all'inventario di eventuali cassette di sicurezza presso le quali i valori oggetto di collaborazione volontaria sono custoditi, in presenza di un notaio che ne verbalizzi il contenuto;
- (iii) provvedere, entro la stessa data, al versamento dei contanti e al deposito di valori al portatore presso intermediari finanziari abilitati in una relazione vincolata fino alla conclusione della procedura.

Inoltre, in sede di conversione del Decreto, è stato previsto, sempre con riguardo ai contanti o valori al portatore una presunzione, peraltro "smontabile" con prova contraria, che essi siano derivati da redditi conseguiti, in quote costanti, a seguito di violazione degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, dell'IRAP e dell'IVA, nonché di violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti di imposta, commesse nell'anno 2015 e nei quattro periodi d'imposta precedenti.

Per i professionisti e intermediari che assistono i contribuenti nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, restano fermi gli ordinari obblighi prescritti per finalità di prevenzione del riciclaggio e di finanziamento del terrorismo (verifica ai fini antiriciclaggio). A tal fine, viene specificato, in occasione degli adempimenti previsti per l'adeguata verifica della clientela, che i contribuenti dichiarino modalità e circostanze di acquisizione dei contanti e valori al portatore oggetto della procedura.

5. Nuovi accertamenti sulle c.d. "estero vestizioni"

Sono, infine, introdotte disposizioni in tema di accertamento fiscale da parte degli enti locali: in particolare si pongono a carico dei Comuni specifici obblighi informativi nei confronti dell'Agenzia delle entrate, con riferimento alle richieste di iscrizione all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), al fine della formazione di liste selettive per i controlli relativi ad attività finanziarie e investimenti patrimoniali esteri non dichiarati da coloro che si sono trasferiti fuori dal Paese e non hanno optato per la *voluntary*.

La norma è tesa sia a colpire i trasferimenti di residenza fittizi sia quelli reali attuati dal 2010 in poi al fine di acquisire lo status di residente negli Stati in cui si trovavano depositate le attività estere non dichiarate al fisco italiano, acquisendo la disponibilità di tali attività senza avere l'obbligo (imposto dagli istituti bancari esteri, in primis quelli svizzeri) di provvedere alla regolarizzazione fiscale nello Stato di origine. Sarà dunque possibile per l'agenzia delle Entrate acquisire dati e notizie per attivare richieste di gruppo nei confronti degli Stati con i quali sono in vigore accordi che consentono lo scambio di informazioni.

6. Le luci

Così sinteticamente delineate le principali caratteristiche della VD bis, in termini generali, non si può che salutare con favore, soprattutto nell'ottica del contribuente, la riapertura di cui stiamo trattando (pur memori del tam-tam da "ultima spiaggia" e simili che ci era stato propinato durante la precedente VD).

Infatti, un dato è certo: l'approssimarsi degli scambi di informazioni automatici con oltre 100 Paesi esteri⁶ (tra cui sono compresi anche Stati considerati "paradisi fiscali" a tutti gli effetti⁷) costituisce un fatto acquisito con un incremento del rischio esponenziale (soprattutto se confrontato alla situazione in essere solo fino solo a pochi anni orsono), di relativo accertamento.

Veniamo quindi agli aspetti positivi.

In primis, i nuovi fruitori beneficiario dell'estensione degli accordi per lo scambio di informazioni a molti Paesi che nella prima procedura erano considerati black list (es. Guernsey, Hong Kong, Isole Cayman, Isola di Man, Jersey, Gibilterra)⁸ con un evidente profilo di disparità che migliora la posizione di coloro che non hanno aderito alla prima edizione della procedura e che aderiranno alla seconda. Tale evoluzione dei Trattati sembrerebbe poter accrescere l'appeal della "nuova" procedura di collaborazione volontaria (rispetto alla precedente edizione) con riferimento alle attività localizzate in detti Paesi. In relazione ad esse è possibile beneficiare, rispetto alla vecchia *voluntary*, da un lato, di una maggiore riduzione (della metà) delle sanzioni in materia di monitoraggio fiscale e, dall'altro, di un restringimento dell'ambito temporale di regolarizzazione, anche considerando la specifica proroga sopra esposta dei termini in scadenza dal 1° gennaio 2015 (cfr. nota 3).

Con tutta probabilità, quindi, il successo della prima edizione verrà ripetuto con riferimento ai paesi esteri che si sono resi collaborativi ratificando specifici accordi sullo scambio di informazioni e che si sono impegnati, con decorrenza primo gennaio 2017, allo scambio automatico di informazioni.

D'altra parte, come la prassi operativa sul campo ha insegnato, il successo della prima *voluntary*, perlomeno con riferimento all'ambito internazionale, è da attribuire solo parzialmente alla riduzione delle sanzioni e al dimezzamento dei termini di accertamento per i Paesi che avevano ratificato un accordo sullo scambio di informazioni; l'incentivo principale è stato la fine del segreto bancario in paesi come Svizzera e Principato di Monaco, nonché l'introduzione del reato di autoriciclaggio, che ha portato le banche estere al congelamento dei conti correnti per i clienti non in regola con il fisco italiano.

Inoltre, rimanendo agli aspetti positivi, con la nuova *voluntary* è prevista, come detto, la possibilità di autoliquidare l'imposta e bloccare così la maturazione degli interessi al tasso (divenuto particolarmente alto) del 3,5 per cento annuo.

I contribuenti che hanno aderito alla prima edizione si trovavano (ed in alcuni casi, si trovano ancora) nella posizione di attendere l'input dell'Agenzia che più è tardivo e più opera a vantaggio del "creditore-fisco".

Da salutare positivamente vi è poi la possibilità di "sanare" violazioni domestiche completamente slegate da violazioni di natura internazionale (tanto da far ipotizzare di una sorta di "condono" per le violazioni "interne"), oltre al fatto di poter sanare violazioni "nazionali" pur in presenza di adesione da parte del contribuente al programma della passata VD "internazionale".

Infine, sempre in ottica positiva, vi è l'esonero dall'obbligo dichiarativo con riferimento al quadro RW ed ai relativi redditi finanziari per il 2016 e per la frazione del periodo d'imposta 2017 antecedente la data di presentazione dell'istanza. A tal fine i richiedenti dovranno, però, illustrare nella relazione accompagnatoria in modo analitico le informazioni per la liquidazione delle imposte sui redditi e la compilazione del quadro RW, versando in un'unica soluzione entro il 30 settembre 2017 le relative imposte, interessi e sanzioni.

Infine, gli aspetti penali. Come noto, con la prima legge sull'emersione volontaria è stato introdotto nel nostro ordinamento anche un nuovo articolo al codice penale il 648 ter.1 sull'autoriciclaggio. Ora, ben lungi dal ripercorrere il dibattito su tale norma, sembra opportuno richiamare la circostanza che tra i delitti c.d. "presupposto" per far scattare la nuova condotta penale vi sono sicuramente i reati tributari. Tali reati, anche se prescritti, attraverso l'autoriciclaggio vengono riportati "a galla" poiché questo nuovo illecito può essere sempre contestato in relazione a qualsiasi atto successivo del contribuente che tenda a "nascondere" concretamente le disponibilità. Come noto, la responsabilità è estesa non solo al contribuente, ma anche ai suoi consulenti in genere, che lo hanno consigliato o assistito o anche solo abbiano tentato di nascondere le attività finanziarie all'estero; con l'aggravante del nuovo articolo 13 bis del D. Lgs. 74/2000 secondo cui le pene stabilite per i reati tributari sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale.

Il reato di autoriciclaggio basato su un reato presupposto fiscale e la nuova aggravante in caso di concorso da parte di esperti deve far riflettere sul fatto che la nuova riapertura dei termini per la collaborazione volontaria sia in effetti l'unica strada possibile per evitare al contribuente ed ai suoi consulenti, italiani o stranieri, una seria condanna penale. Pertanto, in ipotesi di ipotetici reati penal-tributari c.d. "presupposto", sicuramente l'adesione alla *voluntary* risulta del tutto consigliabile

SEGUE A PAGINA 20

⁶ Così testualmente il Prof. Loconte durante l'Audizione del 2 novembre 2016 presso la CAMERA DEI DEPUTATI, COMMISSIONI RIUNITE - V BILANCIO E VI FINANZE (facilmente recuperabile nel sito online della Camera) "al 28 ottobre 2016, 106 paesi nel mondo hanno aderito alla convenzione multilaterale sulla mutua assistenza amministrativa in materia fiscale, sulla base della quale tali paesi scambiano informazioni su richiesta, spontaneamente e in automatico, permettono alle controparti di effettuare verifiche fiscali all'estero, effettuano verifiche fiscali simultanee e forniscono assistenza nella riscossione delle imposte. La quasi totalità dei paesi noti come paradisi fiscali ha aderito o aderirà a tale convenzione. La quasi totalità dei rimanenti paesi, inoltre, ha preso l'impegno di aderire allo scambio automatico di informazioni nel 2018 con effetto dal 1 gennaio 2017. Gli effetti di tali accordi avranno una portata dirompente, probabilmente non ancora completamente percepita dagli operatori del mercato".

⁷ Ad esempio, è notizia di qualche settimana fa che, in data 27 ottobre 2016 addirittura il Governo di Panama, evidentemente sulla scia dello scandalo dei noti "Panama Papers", abbia aderito al c.d. C.R.S. (Common Reporting Standard), cfr. anche V. Vallefuoco, *Tra Italia e Panama "rogatorie" retroattive*, in Il Sole 24 Ore, 23 novembre 2016, p. 43.

⁸ M. Cerrato, *Black list, l'accordo riduce i costi*, in Il Sole - 24 Ore del 28 ottobre 2016.

Voluntary disclosure 2.0

SEGUE DA PAGINA 19

rispetto ad Istituti sostanzialmente simili sotto l'aspetto fiscale (quale, ad esempio, l'Istituto del Ravvedimento Operoso) ma non altrettanto "protettivi" da un punto di vista penale.

Fini qui le "luci", passiamo ora alle "ombre" legate alla nuova procedura.

7. Le "ombre"

Innanzitutto va sottolineato, in negativo, l'allungamento dei termini di accertamento. La nuova norma prevede che i termini di decadenza per l'accertamento scadenti a decorrere dal 1 gennaio 2015 sono fissati al 31 dicembre 2018 per le sole attività oggetto di collaborazione volontaria. Questo implica che, in assenza di specifici accordi per lo scambio di informazioni, tutti i soggetti che aderiranno alla procedura di collaborazione volontaria dovranno regolarizzare ben 12 anni (dal 2004 al 2015), due anni in più rispetto a quanto accadeva per la prima edizione della procedura di collaborazione.

Benché sia assolutamente condivisibile il principio che la nuova procedura non possa essere meno onerosa della prima, l'estensione dei termini di cui sopra sembra francamente sproporzionata e potrebbe, in alcuni casi, minare il successo della procedura stessa.

Legato a tale aspetto negativo, ve ne è un altro di natura operativa a nostro modesto avviso. Come anticipato, la nuova procedura di collaborazione volontaria prevede l'autoliquidazione delle somme dovute entro il termine del 30 settembre 2017, pertanto le attività che dovranno essere svolte dal contribuente (e dal professionista che lo assiste) entro tale data sono molto più estese rispetto alle attività previste dalla prima edizione della procedura in un lasso temporale più ampio: basti pensare che la nuova procedura di collaborazione volontaria coinvolgerà, probabilmente, paesi molto più lontani rispetto alla precedente edizione e questo comporterà, in alcuni casi, difficoltà maggiori nella raccolta di informazioni e documenti⁹ (peraltro redatti in lingue differenti dall'italiano).

Ricordiamo, inoltre, che nella passata *voluntary* il contribuente nell'istanza e nella relazione si limitava a quantificare gli imponibili precedentemente non dichiarati e che l'imposta, la sanzione e gli interessi venivano successivamente liquidati dagli uffici dell'Agenzia delle Entrate ed entro termini ben più ampi. In caso di rimpatrio fisico o giuridico delle attività detenute all'estero, inoltre, questo poteva avvenire dopo aver presentato l'istanza e la relazione, ma prima della liquidazione da parte dell'Ufficio delle somme dovute.

Tutto ciò, invece, nella c.d. *voluntary bis*, in particolare se si opta per la più favorevole "auto-liquidazione" (se non altro per evitare la compilazione del quadro RW del 2016 e della frazione di anno del 2017) dovrà essere perfezionato entro la citata data del 30 settembre 2017.

Ancora, in tema di "auto-liquidazione". Nell'impostazione della "vecchia" *voluntary* il contribuente era tenuto a mettere a disposizione dell'Amministrazione finanziaria ogni informazione utile per la determinazione del *quantum* dovuto ai fini della regolarizzazione. Nell'istanza, il contribuente stesso doveva sì indicare gli imponibili oggetto di sanatoria e il valore delle attività sanzionabili - da descrivere e commentare nella relazione d'accompagnamento - ma si trattava, pur sempre, di una quantificazione di "massima" che i competenti Uffici potevano condividere o meno spettando unicamente ad essi la quantificazione finale.

L'impostazione dell'epoca, pertanto, intendeva in qualche modo "alleggerire" gli oneri dell'istante, onerando, per contro, l'Amministrazione finanziaria degli obblighi di definitiva elaborazione delle informazioni rese disponibili.

Ovviamente, in fase applicativa, tale scelta ha fatto sì che l'attività amministrativa degli Uffici sia stata appesantita in modo rilevante.

Questa considerazione, oltre alle conoscenze nel frattempo maturate "sul campo" dai professionisti che hanno seguito i contribuenti nella "vecchia" VD, sembra essere all'origine del cambio di impostazione prescelto per la *voluntary bis*: ovvero l'autoliquidazione di imposte, sanzioni e interessi dovuti; i competenti Uffici verificheranno, poi, la bontà dei calcoli entro il 31 dicembre 2018, contestando eventuali errori e applicando, in caso di saldo insufficiente, una specifica maggiorazione del 3 o del 10%, a seconda della consistenza percentuale degli errori e della tipologia di essi. E' vero che l'autoliquidazione rimane pur sempre una facoltà, residuando, in alternativa, la "vecchia" impostazione della quantificazione diretta da parte dell'Amministrazione finanziaria nell'ambito di appositi inviti al contraddittorio/atti di contestazione sanzioni da notificare entro il 31 dicembre 2018. La prima è, però, la soluzione preferibile sia sul piano finanziario, in quanto consente di beneficiare delle stesse riduzioni sanzionatorie già previste dalla VD precedente, sia sul piano

degli adempimenti successivi, in quanto consente di non presentare il quadro RW per i periodi d'imposta 2016 e frazione del 2017.

La perplessità è che tale soluzione, la quale condivide le stesse difficoltà di qualificazione e quantificazione del ravvedimento operoso, di fatto trasli responsabilità e oneri sui contribuenti e sui professionisti che li assistono, a favore delle casse erariali in termini di tempistica¹⁰, ma a discapito di un proficuo contraddittorio che invece è stato sempre garantito nella prima finestra di regolarizzazione. L'agenzia delle Entrate, così come è impostata la norma (e salvo successive, sperabili, aperture in sede di interpretazione ufficiale) avrà un ruolo esclusivo di eventuale controllo a posteriori, nel qual caso errori commessi da parte del contribuente saranno sanzionati in maniera non trascurabile.

Peraltro, nella nuova norma non trovano soluzione alcuni degli aspetti più problematici della prima procedura, a partire, a mero titolo esemplificativo, dalla necessità di scomputare i crediti per imposte estere e l'Euroritenuta sino al riporto a nuovo delle minusvalenze (anche se l'assimilazione al ravvedimento potrebbe spingere i contribuenti a seguire interpretazioni a loro favorevoli).

Il dubbio è che il sistema di "auto-liquidazione" possa rimanere circoscritto alle sole ipotesi più semplici, che l'esperienza applicativa dimostra essere davvero poche, soprattutto in relazione alle violazioni internazionali. Nel più dei casi, è ben possibile che il contribuente valuti preferibile fare affidamento sulla certezza degli esiti dell'azione amministrativa, in termini di quantificazione e qualificazione da parte dell'Erario delle proprie condotte, con conseguente applicazione di sanzioni più elevate rispetto alla "vecchia" edizione della *voluntary*¹¹.

Le maggiori criticità si evidenziano, però, sul fronte della c.d. "voluntary domestica". Innanzitutto, il rischio per il contribuente di essere "pizzicato" tramite il futuro scambio di informazioni con gli Stati esteri qui evidentemente non si palesa. Inoltre, mentre i patrimoni detenuti all'estero sono assistiti da una c.d. presunzione di evasione per il solo fatto di non essere stati indicati nel quadro RW della dichiarazione dei redditi, non esiste, come noto, nessun obbligo di dichiarare i contanti detenuti in Italia presso cassette di sicurezza oppure presso le proprie abitazioni. Risulta, quindi, impossibile per il fisco italiano sia conoscere l'ammontare dei contanti detenuti in Italia da ciascun contribuente, che distinguere fra contanti legittimamente detenuti e contanti frutto di evasione. Anche la seconda edizione della collaborazione volontaria c.d. nazionale, pertanto, è, allo stato attuale, priva di incentivi che possano in qualche modo decretarne il successo.

Da questo punto di vista, si è persa forse un'occasione: non aver previsto un regime forfetario *ad hoc* incentivante¹² per la regolarizzazione dell'enorme quantità di contante (decine di miliardi di euro, anche se non esistono stime ufficiali). Quella pensata dalla norma, infatti, è una procedura che, seppur in parte nuova, lascia aperti i nodi principali, su tutti quello del rischio di tassazione integrale delle somme liquide (pur se "spalmate" in cinque anni con un ipotetico vantaggio - tutto da dimostrare in ipotesi di importi consistenti - in termini di progressività Irpef), anche alla luce delle trascorse esperienze non buone riguardanti la "tenuta" nei confronti dell'agenzia delle Entrate delle dichiarazioni sostitutive di atto notorio.

Da ultimo, forse l'aspetto più insidioso, soprattutto per eventuali ipotesi di concorso penale dei professionisti, è la previsione dell'introduzione di un ulteriore nuovo reato penale ovvero "l'emersione fraudolenta di attivi". Tale reato va ad aggiungersi a quello legato ai vizi di falsità del corredo di informazioni e di documenti che il contribuente è tenuto a presentare all'Amministrazione finanziaria.

In particolare, viene previsto un nuovo specifico reato (punito da 18 mesi a sei anni) per chiunque fraudolentemente si avvale della nuova procedura al fine di far emergere attività finanziarie e patrimoniali o contanti derivanti da reati diversi da quelli coperti dalla procedura di collaborazione volontaria.

Ora, il contribuente che aderisce alla «nuova» V.D. si espone (come avveniva con la precedente V.D.), almeno in teoria, alla contestazione di alcuni reati per i quali non è stata prevista alcuna **causa di non punibilità**, come ad esempio il reato di appropriazione indebita (art. 646 c.p.), infedeltà patrimoniale (art. 2634 c.c.), corruzione tra privati (art. 2635 c.c.), false comunicazioni sociali (art. 2621 e 2622 c.c.), come pure i delitti contro la fede pubblica o i reati fallimentari¹³.

Trattasi di reati, come noto, spesso strettamente collegati, a monte o a valle, ai reati fiscali ex D. Lgs. 74/2000; reati coperti, invece, dalla *Voluntary*.

Non rimane che evidenziare che già nell'accettazione dei nuovi mandati i professionisti dovranno effettuare un'accorta e approfondita istruttoria preliminare della pratica, sicuramente più accurata della precedente procedura, per poter accettare dai loro clienti l'incarico.

Gli stessi non dovranno solo analizzare il pregresso tributario del proprio assistito¹⁴ ma verificare le fattispecie sottoposte alla loro attenzione sotto tutti i profili, realizzando, se del caso, anche attente simulazioni di eventuali responsabilità penali nell'operato dei loro assistiti.

⁹ Se solo proviamo a proiettare le vicende del *waiver* svizzero su cento paesi diversi, con legislazioni diverse e con diverse attitudini al segreto bancario e alla tutela della riservatezza, riusciamo facilmente ad immaginare dei risultati disastrosi. La speranza, pertanto, è che, sempre in sede di interpretazioni ufficiali, si provveda a sostituire il c.d. *waiver* con l'impegno unilaterale del contribuente, fino alla data di efficacia dello scambio di informazioni, a fornire, su richiesta dell'Agenzia delle Entrate, la documentazione bancaria completa. Peraltro, in considerazione del fatto che la maggior parte dei paesi a fiscalità privilegiata scambieranno in automatico le informazioni a partire dal 1 gennaio 2017, non dovrebbe essere necessario fornire alcuna ulteriore documentazione rispetto a quella disponibile già al momento di adesione alla procedura.

¹⁰ Nello stesso senso cfr. anche paragrafo 6 del Documento di studio n. 1/2016 dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili di Milano - Gruppo di studio *voluntary disclosure*.

¹¹ Così anche il citato Documento 1/2016 dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti contabili di Milano.

¹² Ricordiamo che in base ai principi indicati dall'OCSE nel documento *Update on Voluntary Disclosure Programmes: A pathway to tax compliance* pubblicato ad agosto 2015, è possibile introdurre modalità pragmatiche o semplificate di determinazione dell'imposta, ossia dei metodi forfetari.

E in effetti l'introduzione di un metodo forfetario, come era stato ipotizzato in prima battuta dal Governo (salva la successiva sollevazione di scudi al nome di disposizione "salva Corona") di determinazione dell'imposta con riferimento ai contanti detenuti in Italia poteva forse essere un incentivo per far decollare la VD c.d. nazionale. Tanto più che le aliquote forfetarie inizialmente ipotizzate (35% sui versamenti e 15% sui prelievi) non avrebbero certo dato al contribuente il segnale che tale modalità forfetaria fosse più vantaggiosa delle modalità di calcolo dell'imposta ordinarie, né più vantaggiosa rispetto alle modalità previste dalla prima edizione della procedura di collaborazione volontaria.

¹³ Si fa notare solo che con lo «scudo fiscale» (si pensi allo «scudo ter» previsto dal D.L. 78/2009), invece, tutti questi reati - se commessi per eseguire od occultare reati tributari - erano attratti nelle cause di non punibilità.

¹⁴ La prima valutazione preliminare che dovrebbe essere fatta è probabilmente quella del perché il contribuente non ha aderito alla prima procedura e quindi valutare se le sue attività di per sé possano rientrare astrattamente tra quelle regolarizzabili dalla nuova procedura.

NORME E TRIBUTI

Assegno privo di data e postdatato: tra prassi e giurisprudenza

PAOLO CAGLIARI

Avvocato in Verona

Capita di frequente che le parti, nell'ambito delle contrattazioni, si scambino assegni privi dell'indicazione della data di emissione o con data successiva a quella in cui sono stati effettivamente staccati, con lo scopo di munire il beneficiario ivi indicato di uno strumento di garanzia dell'adempimento dell'obbligazione di pagamento gravante sull'emittente¹.

L'assegno bancario incompleto e, in particolare, quello privo di data o con data incompleta rappresenta, tuttavia, un titolo nullo, in quanto mancante di un requisito formale prescritto a pena di invalidità e, secondo quanto ritenuto dalla giurisprudenza, vale solo quale promessa di pagamento². Per quanto riguarda, invece, la postdatazione dell'assegno, essa non comporta, di per sé, la nullità del titolo, ma una mera irregolarità, ai sensi dell'art. 31, comma 2, r.d. 1736/1933, attribuendo al possessore il diritto di esigere immediatamente la prestazione, a fronte della presentazione dell'assegno per l'incasso.

I requisiti di validità dell'assegno

L'assegno è un titolo di credito avente funzione di mezzo di pagamento, in ciò distinguendosi, sotto il profilo funzionale, dalla cambiale, alla quale è tradizionalmente riconnessa la natura di strumento di credito.

Cambiale e assegno trovano la loro disciplina fondamentale in due distinti corpi normativi (a conferma del fatto che, anche secondo il legislatore, si tratta di titoli di credito caratterizzati da sostanziali differenze quanto a natura e scopo, tali da imporre regolamentazioni specifiche per l'uno e per l'altro).

Il R.D. 21 dicembre 1933, n. 1736 (cosiddetta legge assegni) prevede, all'art. 1, i requisiti dell'assegno, la mancanza anche di uno solo dei quali ne determina, ai sensi del successivo art. 2, l'invalidità.

Essi sono rappresentati:

- dalla denominazione di assegno bancario (chèque) inserita nel contesto del titolo ed espressa nella lingua in cui esso è redatto;
- dall'ordine incondizionato di pagare una somma determinata;
- dal nome di chi è designato a pagare (trattario), il quale, ai sensi dell'art. 3, deve essere un banchiere (salva l'ipotesi in cui il titolo sia emesso o pagabile fuori del territorio dello Stato);
- dall'indicazione del luogo di pagamento;
- dall'indicazione della data di emissione;
- dall'indicazione del luogo ove l'assegno bancario è emesso (rilevante sotto il duplice profilo dei termini di presentazione dell'assegno e dell'individuazione del luogo del pagamento, ove non espressamente indicato sul titolo, ai sensi degli artt. 32 e 2, comma 3, legge assegni);
- dalla sottoscrizione di colui che emette l'assegno bancario (traente).

Per quanto, come detto, l'assegno privo anche di uno soltanto dei requisiti prescritti dall'art. 1 sia da reputarsi invalido in virtù di quanto espressamente previsto dal comma 1 dell'art. 2, i successivi commi 2, 3 e 4 del medesimo art. 2 dettano alcune regole suppletive, volte a preservare la validità dell'assegno nel caso in cui, in particolare, difetti l'indicazione del luogo di pagamento o di emissione. Nello specifico, il luogo indicato accanto al nome del trattario si reputa quello in cui deve essere effettuato il pagamento, in assenza di diversa indicazione speciale, mentre,

qualora accanto al nome del trattario siano indicati più luoghi, la preferenza viene accordata a quello indicato per primo; laddove, invece, manchi qualsiasi indicazione in ordine al luogo di pagamento, l'assegno è pagabile in quello in cui è stato emesso e, se in esso non vi è uno stabilimento del trattario, nel luogo dove questi ha lo stabilimento principale; infine, l'assegno bancario in cui non è indicato il luogo di emissione si considera sottoscritto nel luogo indicato accanto al nome del traente³. Come si può facilmente evincere, dunque, l'art. 1 legge assegni individua due categorie di requisiti di validità del titolo: alcuni di carattere relativamente essenziale, la presenza dei quali, cioè, è necessaria, ma che, in assenza di una specifica indicazione da parte del traente, possono comunque essere individuati mediante il ricorso alle disposizioni di carattere suppletivo dettate dal legislatore o desunti dal contesto del titolo⁴; altri assolutamente essenziali⁵, ovvero non surrogabili mediante il ricorso a elementi integrativi di carattere presuntivo o esterni al titolo⁶.

Tra questi ultimi rientra la data, in quanto la sua indicazione costituisce elemento fondamentale a vari effetti, ossia ai fini dell'individuazione del momento a partire dal quale decorre il termine per la sua presentazione per l'incasso (e, quindi, dei confini che tendono a indirizzare l'utilizzo del titolo come mezzo di pagamento, anziché come strumento di credito e, così, a differenziarlo rispetto alla cambiale), dell'accertamento dell'esistenza della provvista e dell'accertamento della capacità dell'emittente.

L'assegno privo di data

Secondo un orientamento consolidato⁷, l'assegno emesso senza l'indicazione della data o con data incompleta rappresenta un titolo insanabilmente nullo, in quanto il requisito prescritto *ad substantiam* dall'art. 1 legge assegni deve già sussistere al momento dell'emissione, comunemente identificato con il distacco del titolo dalla sfera giuridica del traente e il suo passaggio nella disponibilità del prenditore⁸, a nulla rilevando che, eventualmente per effetto degli accordi intercorsi tra il traente e il prenditore ovvero, in ogni caso, nei rapporti tra gli stessi, la data, come di solito accade, sia invece presente al momento della presentazione dell'assegno per l'incasso.

Le pronunce che, facendo proprio questo indirizzo (fondato anche sull'osservazione per cui, all'interno della disciplina sull'assegno, manca una norma corrispondente a quella di cui all'art. 14 r.d. 1669/1933, che contempla, il successivo valido riempimento della cambiale), hanno affermato tali principi⁹ muovono da un duplice presupposto, vale a dire: da un lato, dal fatto che la legge attribuisce all'assegno bancario la funzione di mezzo di pagamento e non quella di strumento di credito, sicché l'accordo in virtù del quale viene emesso un assegno in bianco con fini di garanzia è contrario alle norme imperative dettate dagli artt. 1 e 2 R.D. 1736/1933; dall'altro lato, dal fatto che, per quanto tale condotta non sia più connotata da rilevanza penale (a seguito dell'abrogazione, a opera dell'art. 12 l. 386/1990, della norma incriminatrice di cui all'art. 116, n. 3), legge assegni), la ravvisata contrarietà dà luogo a un giudizio negativo sulla meritevolezza degli interessi perseguiti dalle parti, alla luce del criterio della conformità a norme imperative, all'ordine pubblico

SEGUE A PAGINA 22

¹ La consuetudine di consegnare assegni bancari postdatati o privi di data a garanzia del futuro adempimento di obbligazioni pecuniarie è stata recentemente qualificata come "cattiva pratica molto seguita in ambito commerciale" (Trib. Cassino, 30 gennaio 2015).

² Si sono espresse in questo senso, di recente, Cass. civ., Sez. I, 24 maggio 2016, n. 10710 e Cass. civ., Sez. III, 22 novembre 2013, n. 26232.

³ Si consideri che, laddove l'assegno non presenti indicato il luogo di emissione e non risulti applicabile il criterio sussidiario di cui all'art. 2, comma 4, legge assegni, perché non risulta indicato alcun luogo accanto al nome del traente, il titolo è nullo e può valere solo quale promessa di pagamento, con la conseguenza che il luogo di pagamento della somma di denaro rilevante ai fini della determinazione della competenza territoriale sotto il profilo del forum *destinatae solutionis* è, ai sensi dell'art. 1182, comma 3, c.c., il domicilio del creditore al tempo della scadenza e non quello in cui ha lo stabilimento la banca trattaria (Cass. civ., Sez. III, 31 ottobre 2006, n. 23410).

⁴ Per esempio, secondo Cass. civ., Sez. I, 30 maggio 1996, n. 5039, la mancata indicazione del luogo di emissione può essere sopperita dalla presenza del timbro della società traente (che, indicando la sede legale della stessa, consente di presumere che l'emissione dell'assegno sia avvenuta nel luogo ove essa è situata).

⁵ La giurisprudenza ha interpretato con estremo rigore l'essenzialità dei requisiti prescritti dall'art. 1 legge assegni: in particolare, Cass. civ., Sez. trib., 18 marzo 2009, n. 6524, ha affermato che, con riguardo ai titoli di credito, considerate le caratteristiche degli stessi (letteralità, astrattezza e destinazione alla circolazione), è da escludere che possa garantire la funzione assegnata dal legislatore alla forma scritta l'uso di strumenti non idonei ad assicurare una sufficiente stabilità al testo scritto, ossia di tutti quei mezzi di scrittura in tutto o in parte alterabili o cancellabili con facilità, anche involontariamente, con la conseguenza che deve ritenersi non apposta la data scritta a matita su un assegno.

⁶ Di converso, è stato affermato che l'incompletezza del titolo attinente a elementi non qualificati dalla legge come requisiti di validità non lo rende invalido (in particolare, Trib. Brindisi, 5 aprile 2013, ha affermato che non può reputarsi invalido l'assegno che non rechi il nome del prenditore, trattandosi di requisito non prescritto dagli artt. 1 e 2 legge assegni).

⁷ Angelotti, *L'assegno bancario irregolare*, Milano, 1954, pag. 99; Ascarelli, *Istituzioni di diritto commerciale*, Milano, 1937, pag. 342; Asquini, *Titoli di credito*, Padova, 1966, pag. 400; Bianchi d'Espinosa, *Le leggi cambiarie nell'interpretazione della giurisprudenza*, Milano, 1968, pag. 518; Buttaro, *Assegno bancario, assegno circolare e assegni speciali*, in Nov. Dig. It., 1958, I, 2, pag. 1075; Buttaro, *L'assegno bancario in bianco ed il mandato a completare il titolo in relazione all'art. 116, n. 3, legge assegni*, in BBTC, 1957, pag. 445; De Semo, *Diritto cambiario*, Milano, 1953, pag. 679; Greco, *Corso di diritto bancario*, Padova, 1936, pag. 218; Gualtieri, *I titoli di credito*, Torino, 1958, pagg. 300 ss.; Laurini, *I titoli di credito*, Milano, 2009, pag. 450; Musso, *L'assegno bancario in bianco*, in BBTC, 1952, pag. 45; Navarrini-Provinciali, *Cambiale e assegno bancario*, Roma, 1959, pag. 381; Pieri, *L'assegno*, Torino, 1998, pag. 106; Segreto-Carrato, *L'assegno*, Milano, 2012, pagg. 100 ss.; Santini, *Invalidità dell'assegno bancario in bianco*, in Riv. trim. dir. proc. civ., 1949, pag. 963. In giurisprudenza, si veda App. Venezia, 3 novembre 1981.

⁸ In questo senso, tra le tante, Cass. civ., Sez. III, 12 dicembre 2014, n. 26161, Cass. civ., Sez. II, 30 gennaio 2006, n. 2160 e Cass. civ., Sez. II, 25 maggio 2001, n. 7135.

⁹ Per la giurisprudenza di merito, si vedano Trib. Cagliari, 11 aprile 1990; Trib. Alba, 26 marzo 1998; Trib. Monza, 12 aprile 2001; Trib. Roma, 15 giugno 2001; Trib. Roma, 6 maggio 2002; Trib. Napoli, 3 novembre 2004; Trib. Monza, 16 novembre 2004; Trib. Torino, 18 novembre 2005; Trib. Milano, 16 gennaio 2006; Trib. Napoli, 4 luglio 2007; Trib. Lamezia Terme, 14 aprile 2011; Trib. Venezia, 6 agosto 2012.

Assegno privo di data e postdatato

SEGUE DA PAGINA 21

e al buon costume enunciato dall'art. 1343 c.c. Sebbene sia stato affermato che non incorre nel delitto di falso in titolo di credito trasmissibile per girata, ai sensi degli artt. 485 e 491 c.p., il prenditore di un assegno consegnatogli a titolo di garanzia che lo ponga all'incasso, apponendovi (o facendovi apporre o lasciando che l'impiegato della banca cui il titolo viene presentato vi apponga) le indicazioni del luogo e della data di emissione corrispondenti a quelle della presentazione per il pagamento¹⁰, deve ritenersi, sotto il profilo civilistico, che, attesa la nullità del patto di garanzia al quale accede quello di riempimento o di postdatazione, il prenditore non sia comunque autorizzato a completare l'assegno con la data di emissione mancante e, di converso, che un tale patto non possa essere opposto al traente, di modo che la nullità prodottasi a fronte dell'emissione di un assegno incompleto non è sanabile¹¹.

Ciò a differenza del caso in cui nell'assegno non sia indicato il luogo di emissione, dal momento che, in simile ipotesi, la nullità del titolo è evitata allorché possa operare la regola suppletiva di cui all'art. 2, comma 4, legge assegni (in virtù della quale l'assegno si considera sottoscritto nel luogo riportato accanto al nome del traente). Qualora venga posto all'incasso un assegno privo di data, pertanto, il pagamento dello stesso può essere legittimamente rifiutato¹², sebbene parte della dottrina non abbia mancato di sostenere che nulla esclude che l'assegno rilasciato incompleto nei suoi requisiti formali per mancanza di indicazione della data di emissione possa comunque ritenersi valido, se successivamente completato con l'apposizione dell'elemento mancante prima che si proceda alla sua presentazione alla banca per il pagamento¹³. Tuttavia, un tale indirizzo, oltre a porsi in contrasto con la teoria per cui la completezza deve sussistere già al momento dell'emissione, pare non tenere in adeguata considerazione quanto in precedenza osservato in ordine alla nullità del patto sottostante all'emissione di un assegno privo di data, che, evidentemente, si estende anche all'accordo in forza del quale il prenditore del titolo può considerarsi legittimato a completarlo (o a farlo completare da terzi) in data successiva, laddove il traente non abbia adempiuto l'obbligazione a garanzia della quale ha consegnato l'assegno¹⁴.

L'assegno postdatato

Diversamente dal caso in cui l'assegno sia privo di data, il titolo che reca una data successiva a quella in cui è stato effettivamente emesso non è nullo.

Una tale fattispecie, infatti, è espressamente considerata:

- dall'art. 121 legge assegni, che, sia pure sotto il profilo della disciplina fiscale dell'assegno, consente l'indicazione di una data posteriore rispetto a quella di emissione (purché non oltre i quattro giorni), qualora ciò sia giustificato dal periodo di tempo necessario per la consegna del titolo al destinatario o da altra materiale impossibilità di presentazione;

- dall'art. 31, comma 2, legge assegni, a mente del quale l'assegno presentato per il pagamento prima del giorno indicato come data di emissione è pagabile immediatamente.

Dalle succitate disposizioni si evince, dunque, che l'assegno postdatato non è nullo, mentre a essere attinto da invalidità è il patto in virtù del quale le parti si sono accordate nel senso di fare figurare una data di emissione diversa da quella effettiva o, il che è lo stesso, il prenditore si è impegnato a non presentare il titolo all'incasso ovvero a non agire contro il traente prima di un certo termine (coincidente con la data indicata nell'assegno).

Anche in questi casi, infatti, viene ravvisata una contrarietà di un simile accordo alle norme (di carattere imperativo, in quanto dettate a tutela della fiducia dei consociati nell'idoneità astratta dell'assegno ad assolvere la sua funzione tipica di pagamento e della aspettativa di corretta circolazione e di efficacia degli assegni bancari) che

concernono i requisiti e la pagabilità dell'assegno bancario¹⁵, sicché il patto non impedisce l'immediata presentabilità dell'assegno sancita dall'art. 31, comma 2, legge assegni¹⁶.

Nonostante sfugga alla sanzione della nullità, l'assegno postdatato non potrà comunque valere come titolo esecutivo, dovendosi considerare con bollo irregolare, senza che abbia, a tale fine, rilievo la successiva eventuale regolarizzazione fiscale¹⁷.

Conclusioni

Qualora il possessore dell'assegno presenti il titolo non alla banca trattaria, ma all'istituto di credito di cui è correntista, chiedendo che il corrispondente importo venga accreditato sul suo conto corrente, il rapporto che viene a instaurarsi tra il correntista e la banca incaricata dell'incasso si inquadra nello schema contrattuale del mandato ad agire¹⁸; in quest'ottica, sebbene la banca, con l'apposizione della girata da parte del prenditore, non acquisti la titolarità del documento e del credito in esso incorporato, bensì la mera legittimazione a esercitare il diritto inerente all'assegno, si ritiene che, a fronte del mancato pagamento dell'assegno da parte della banca trattaria per difetto di provvista, la banca che ha ricevuto il mandato all'incasso sia tenuta, oltre che a restituire il titolo, a fare levare il protesto, al fine di conservare integre le ragioni del proprio girante nei confronti degli obbligati di regresso¹⁹.

Per quanto, a rigore, il protesto (la cui funzione è quella di rendere possibile l'azione di regresso contro il girante e gli altri obbligati) non sia necessario allorché il prenditore dell'assegno sia la medesima persona che lo pone all'incasso (dal momento che, in questo caso, il traente non è, a sua volta, titolare di alcuna azione di regresso nei confronti di alcuno, per cui l'azione del portatore nei riguardi del traente rimane salvaguardata anche in mancanza del protesto), non è da escludersi che la banca, per evitare che le possa essere contestato un difetto di diligenza, proceda comunque a fare levare il protesto.

A fronte di ciò, il possessore di un assegno originariamente emesso senza l'indicazione della data, successivamente completato e posto all'incasso, può esporsi al rischio di rivendicazioni da parte dell'emittente protestato, il quale potrebbe lamentare il danno derivantegli dall'iscrizione del suo nominativo nel registro dei protesti (con conseguente lesione della sua reputazione, anche commerciale) a fronte di un titolo nullo o, comunque, abusivamente completato (vuoi per effetto della originaria mancanza di un accordo che lo autorizzasse in tale senso, vuoi in conseguenza della nullità da cui sarebbe comunque affetto simile accordo) e di cui, dunque, non poteva essere legittimamente richiesto il pagamento, ritenendosi che anche chi ha posto in circolazione indebitamente il titolo, ossia lo abbia emesso senza indicazione della data, ne possa eccepire l'abusivo riempimento. Oltre a ciò, si consideri che il mancato pagamento dell'assegno per difetto di provvista espone il traente a ulteriori conseguenze pregiudizievoli: il riferimento è alle sanzioni pecuniarie irrogabili dal prefetto, all'iscrizione del suo nominativo nella Centrale d'Allarme Interbancaria (oltre che nel registro dei protesti), cui consegue l'interdizione, nei sei mesi successivi, dall'emissione di assegni e l'obbligo di restituire quelli non ancora utilizzati.

Considerato, quindi, che l'assegno privo di data, pur non potendo valere come titolo esecutivo, è assimilabile a una promessa di pagamento ai sensi dell'art. 1988 c.c. e, come tale, può fondare l'emissione di un decreto ingiuntivo provvisoriamente esecutivo, onde procurarsi un valido titolo per esperire, in difetto di pagamento, l'azione esecutiva, l'avvio dell'azione monitoria appare la condotta più prudente per evitare le conseguenze pregiudizievoli che potrebbero derivare a chi, nondimeno, lo ponga all'incasso dopo averlo completato o fatto completare.

A diverse conclusioni può giungersi con riguardo all'assegno postdatato originariamente munito di data successiva a quella di effettiva emissione²⁰, dal momento che, in questo caso, nulla potrà lamentare il traente, il quale ha consapevolmente messo in circolazione un titolo che, per effetto di quanto previsto dall'art. 31, comma 2, legge assegni, può essere immediatamente posto all'incasso (assumendo, quindi, il rischio dell'assenza di provvista e delle conseguenze a ciò riconnesse) e non potrà opporre l'esistenza del patto in forza del quale il prenditore si è impegnato a non presentare il titolo per il pagamento prima di un certo termine, in quanto affetto da nullità.

¹⁰ Cass. pen., Sez. V, 22 dicembre 1993.

¹¹ Si veda anche Trib. Prato, 11 aprile 1983.¹² Va rammentato, infatti, che la giurisprudenza ritiene che la banca debba controllare la regolarità dei titoli che vengono posti all'incasso con la diligenza propria dell'operatore qualificato, ravvisandone la responsabilità nel caso in cui venga accettato un assegno che presenti alterazioni o contraffazioni rilevabili *ictu oculi*, che emergano a un semplice esame visivo o tattile, rivelando immediatamente l'alterazione, ovvero con strumenti tali da consentire, in ogni caso, un'agevole rilevazione (Cass. civ., Sez. I, 2 luglio 2014, n. 15145; Cass. civ., Sez. III, 3 marzo 2014, n. 6513; Cass. civ., Sez. III, 4 ottobre 2011, n. 20292; Cass. civ., Sez. I, 15 luglio 2005, n. 15066).

¹³ Si sono espressi, in questo senso, Angeloni, *Il patto di riempimento dell'assegno bancario in bianco*, in BBTC, 1950, II, pag. 232; Rovelli, *Sul diritto di riempimento dell'assegno bancario in bianco*, in BBTC, 1952, I, pagg. 225 ss.; Pelizzi, *L'assegno bancario*, I, Padova, 1964, pagg. 285 ss.; Oppo, *Formazione e nullità dell'assegno bancario*, in Riv. dir. comm., 1963, I, pagg. 153 ss.; Molle, *I titoli di credito bancari*, Milano, 1972, pagg. 147 ss.; Martorano, *Lineamenti generali dei titoli di credito*, Napoli, 1979, pagg. 500 ss.; Campobasso, *Diritto commerciale*, vol. III, Contratti. Titoli di credito. *Procedure concorsuali*, Torino, 1992, pag. 281. In giurisprudenza, si vedano Trib. Roma, 6 maggio 2002 e Cass. civ., Sez. I, 26 aprile 1982, n. 2561 (sia pure, quanto a quest'ultima pronuncia, con riguardo all'inopponibilità dell'originaria incompletezza e invalidità dell'assegno mancante della data e successivamente riempito nei confronti del prenditore di buona fede che abbia ricevuto il titolo completo).

¹⁴ Così, Trib. Roma, 15 giugno 2001, ha affermato che la consegna al creditore di un assegno senza data di emissione non costituisce un valido mezzo di pagamento, dal momento che l'eventuale delega data dal traente al prenditore per il tardivo completamento del titolo è inefficace ed esclude che esso sfugga alla radicale nullità comminata dall'art. 2 legge assegni. Nello stesso senso, in precedenza, Cass. civ., sez. II, 5 novembre 1990, n. 10617.

¹⁵ Si vedano, tra le più recenti, Cass. civ., Sez. III, 3 marzo 2010, n. 5069 e Cass. civ., Sez. II, 25 maggio 2001, n. 7135.

¹⁶ Manente, *A proposito di postdatazione dell'assegno bancario*, in BBTC, 2016, 3, pag. 304.

¹⁷ Si veda sempre Cass. civ., Sez. III, 3 marzo 2010, n. 5069, nonché Cass. civ., Sez. I, 30 agosto 1996, n. 7985.

¹⁸ Più precisamente, il banchiere giratario non va qualificato come sostituto della banca trattaria nell'adempimento della convenzione di assegno e, perciò, in rapporto con il traente, ma deve, piuttosto, essere considerato, in quanto investito e attivato dalla procura all'incasso, quale rappresentante del girante, in nome e per conto del quale riceve il pagamento (così Cass. civ., Sez. I, 12 dicembre 2005, n. 27378).

¹⁹ Cass. civ., Sez. I, 16 luglio 2008, n. 19587; Cass. civ., Sez. I, 25 giugno 2004, n. 11852.

²⁰ Diversamente, ovvero qualora l'assegno sia originariamente privo della data e le parti siano d'accordo nel senso che il prenditore sarà autorizzato ad apporre successivamente una data non coincidente con quella di emissione, il titolo, infatti, sarà radicalmente nullo ab origine, per effetto dagli artt. 1 e 2 legge assegni (Manente, op. cit.).

LA BOCHA DE LEON

Domande, riflessioni, dialoghi

L'eterno irrisolto tema di una giustizia efficiente

Caro Direttore, mi piacerebbe scambiare con Te due opinioni su altrettanti fatti di cronaca accaduti nei giorni scorsi, anche se riconosco che in effetti hanno scarsa attinenza con le tematiche trattate in queste pagine. Premetto che leggo sistematicamente il Vostro giornale che viene recapitato allo studio nel quale collaboro, e in particolare apprezzo questa Rubrica, che mi dà proprio l'impressione di una *vox populi* libera e che non tratti sempre necessariamente argomentazioni di taglio economico/fiscale. Faccio altresì presente che con queste riflessioni non intendo assolutamente fare disquisizioni di natura politica, ma solamente scambiare due pensieri in libertà.

Mi riferisco ai processi "Marino" e "Cota", nei quali i principali imputati Ignazio Marino (ex sindaco di Roma) e Roberto Cota (ex governatore della Regione Piemonte) sono stati assolti con formula piena dall'imputazione per la quale furono rinviati a giudizio, perché "il fatto non sussiste". O almeno così mi è parso di capire sia dalla televisione che dai giornali.

Orbene, in estrema sintesi, quando una persona viene rinviata a giudizio, ciò avviene sulla base di un determinato impianto probatorio, o presunto tale, formato da tutto quel materiale che costituisce il fascicolo del Pubblico Ministero.

Questo fascicolo ad un certo momento viene messo a disposizione del difensore affinché, valutati tutti gli elementi a carico dell'indagato, egli possa controdedurre e portare ulteriori elementi di prova a discarico della persona sottoposta ad in-

dagini e, per quanto possibile, fare di tutto per ottenere l'archiviazione del caso ed evitare così il processo. Se il processo non si evita, a questo punto interviene il terzo "attore" che è il Giudice (monocratico o in composizione collegiale) il quale, investito del procedimento, fino a quel momento nulla conosce della causa, tranne i cosiddetti "atti non ripetibili" (cioè quegli atti che non sono riproducibili in dibattimento, ad esempio: incidente probatorio, testimonianza di persona in fin di vita, esame autoptico, rogatorie internazionali, ecc.) e il cui fascicolo, che al termine del dibattimento conterrà la medesima documentazione già in mano alle altre due parti (P.M. e difesa), si formerà nel corso del processo.

Alla fine, quando cioè l'accusa pronuncerà la requisitoria con la richiesta di comminatoria delle sanzioni e la difesa svolgerà la sua tesi difensiva, i fascicoli a disposizione dei tre "attori" (Giudice, P.M., difesa) saranno speculari. Ciò è avvenuto, ritengo, anche per i due processi di cui sopra.

Ma allora, mi chiedo, se gli elementi probatori a disposizione delle parti sono esattamente identici, com'è possibile che il magistrato che rappresenta la Procura chieda "X" anni di detenzione e/o "Y" euro di sanzioni e il Giudice, valutando le stesse identiche prove, decida per l'assoluzione con formula piena?

E qui si lega un'ulteriore riflessione: considerando che non esiste per i magistrati la separazione delle carriere, quindi i P.M. possono entrare a far parte della magistratura "giudicante" e, viceversa, i giudici pos-

sono migrare nella magistratura "requirente", cosa sarebbe potuto succedere se quel P.M. anziché sostenere la pubblica accusa si fosse trovato ad essere organismo giudicante, e magari monocratico?

Ritengo che la cosa non sia di poco conto, se appena si considerino gli elevati costi per la gestione ordinaria dell'apparato giudiziario e i non infrequenti indennizzi per ingiusta detenzione che lo Stato (e quindi, in ultima analisi, tutti noi contribuenti) si trova a dover corrispondere; e

ritengo, inoltre, che non possa venire sempre invocata la classica "foglia di fico" degli ulteriori due gradi di giudizio che, eventualmente, possono riformare la sentenza del grado precedente rivelatasi errata.

Senza tralasciare, poi, la marcata violazione del sacrosanto principio di Giustizia.

Non ti nascondo che ho qualche difficoltà a darmi una risposta.

Ciao, grazie e alla prossima.

Anna Chiriatti

Consulente del lavoro (Verona)

A proposito del fisco che si arrende agli evasori

Caro Direttore,

circa un paio di settimane fa ho notato su un quotidiano a diffusione nazionale il seguente titolo "il fisco si arrende agli evasori". Incuriosito dalla notizia, che sapeva di sparata scandalistica senza un preciso costrutto, si apprende che una direzione provinciale del nostro amato Triveneto, nell'interpretare le linee guida provenienti dalla competente D.R.E., ha disposto che si possa procedere alla archiviazione "massiva" delle pratiche di accertamento poco proficue ossia quelle con recuperi al sotto di un certo limite. Inoltre per gli evasori totali (per annualità multiple) viene prevista l'immediata archiviazione delle annualità successive alla prima quando, a fronte di un PVC e del successivo avviso di accertamento, il primo periodo d'imposta accertato è risultato "non proficuo" con la conseguente necessità di iscrizione a ruolo del carico. La vicenda è stata pure oggetto di una recente interrogazione parlamentare.

Alla luce di tutto questo, a parte l'evidente profilo morale, non ti pare che i concetti di "capacità contributiva" e "indisponibilità della pretesa tributaria" sfumino del tutto?

Cordialmente

Michele Sonda

Ordine di Vicenza

TRE VENEZIE DA SCOPRIRE

Cividale del Friuli: I Longobardi in Italia

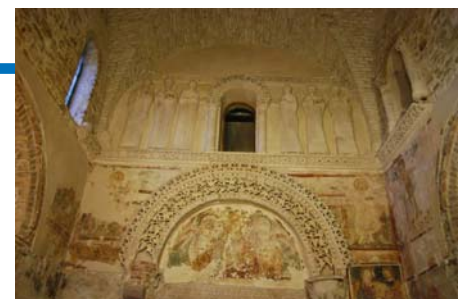
Pochi luoghi in Italia sono in grado di riportarci ad un particolare ed importantissimo periodo storico, qual è stato quello dei Longobardi, sotto il cui dominio - durato oltre duecento anni - era stata unificata quasi tutta l'Italia Continentale: Cividale del Friuli, prima capitale del Ducato del Friuli dagli stessi fondato nel 568 d.c., è senz'altro uno di questi.

Qui la storia dell'Alto Medioevo si respira immediatamente addentrandosi nel preziosissimo *Tempietto Longobardo*, o scoprendo le raffinate

testimonianze conservate nel *Museo Archeologico Nazionale*, o anche solo passeggiando tra le pittoresche viuzze di *Borgo Brossana*, che improvvisamente si aprono sulla spettacolare ed impressionante gola del fiume Natisone, maestosamente solcata dal *Ponte del Diavolo*, simbolo della città, a buon diritto annoverato tra i più belli del nostro Paese; si narra che il Maligno ne abbia agevolato la costruzione posizionando in modo appropriato l'imponente scoglio su cui poggiano le sue due arcate, in cambio dell'anima della prima creatura che



lo avesse attraversato una volta ultimo, venendo poi beffato dai Cividalesi, che si servirono di un animale per l'incombenza: se provate a scendere ed a



guardarlo dal basso non vi sarà difficile crederci....

Germano Rossi
(Ordine di Treviso)

Il Tempietto Longobardo - interno
Un reperto del Museo Archeologico Nazionale

LA PROMISSIONE DUCALE

L'inizio della lunga storia della Repubblica Serenissima di Venezia è confusa, incerta e difficilmente interpretabile.

Il primo Doge è Paoluccio Anafesto che, nell'anno 697, risiede in Eraclea. A succedergli non è una persona della famiglia, ma viene eletto Marcello Tegalliano: il potere non si eredita. A Venezia il principe non lascia eredi.

Ci sono stati vari tentativi per iniziare una successione, ma la delibera di Domenico Flaviano, doge dal 1032 al 1042, che vieta anche la nomina di un vice doge, rafforza la iniziale decisione. Alla morte del doge, con procedure non sempre uguali ma comunque a mezzo di una elezione, si procede alla nomina di un nuovo doge. Non è una vera democrazia perché il bacino degli elettori e degli eletti è limitato alle classi superiori, ma la scelta, di volta in volta, della persona da porre alla guida dello Stato è fondamentale per la vita lunga e prestigiosa della Repubblica Serenissima.

Venezia non ha una costituzione: il doge, all'atto della sua elezione, per essere nominato capo della Repubblica, deve sottoscrivere lui, e, nei secoli più tardi, anche la sua consorte, quella che fin dall'inizio è chiamata promissione ducale.

E' una serie di impegni del doge soprattutto a non fare: non agevolare i propri familiari, "non dar opera a conseguire maggior potere di quanto era loro concesso".

Una serie di divieti che nel corso degli anni sono diventati sempre più numerosi e più gravosi.

C'è un libro bellissimo di Eugenio Mussati scritto nel 1888 e riprodotto in forma anastatica da Filippi Editore nel 1983 che ripercorre la storia delle promissioni ducali. Venezia procede con misure sempre "più restrittive a tutelare il pubblico diritto contro l'autocrazia del principe". L'autorità e il potere del doge, vengono, nel tempo, affidate ad altre magistrature che esercitano, a fianco del doge, funzioni di legislazione, controllo, giustizia, regolamento dei commerci e ogni altra attività che in altri paesi con altre organizzazioni sono riservate al principe che opera, sostanzialmente, senza controlli.

La promissione ducale indica i limiti di comportamento del doge nei confronti della città e dei cittadini. L'elezione del doge avviene con complicate votazioni che alternano scelte degli elettori con estrazione a sorte per impedire accordi fra famiglie o fra correnti. Ho già avuto modo di raccontare la votazione per il doge nel n.182 del nostro giornale. I consiglieri del doge aumentano: originariamente erano due, poi diventano sei, uno per sestiere.

Nel 1229 la promissione ducale che giura Jacopo Tiepolo è già impegnativa: conservare in buono stato il dogado, non ricevere doni. Deve, inoltre, provvedere, a sue spese, alla copertura del palazzo con lastre di rame.

Dopo la mancata congiura del doge Marin Faliero (1355) i cinque correttori della promissione ducale limitano ancora la discrezionalità del doge al quale, negli anni successivi, è imposto di procurarsi, "pro honore ducatus", entro sei mesi dalla nomina, una "bella veste tessuta d'oro".



La promissione del doge Marino Grimani nel 1595 è di 108 pagine, quella di Giovanni Cornaro nel 1709 è di 165 e quella di Ludovico Manin, ultimo doge, nel 1789 raggiunge 301 pagine completata da 16 pagine per l'indice.

Con l'andar del tempo il doge perde poteri e prerogative. Le riunioni del consiglio sono soltanto presiedute dal doge che ha un voto, come tutti gli altri. Anche le credenziali degli ambasciatori scritte, in nome del principe, non portano né la sua firma né il sigillo, a dimostrare che il doge rappresenta la Repubblica ma non ne è il gestore.

Il doge, dal 1539 "al pari di qualunque altro patrizio è soggetto al consiglio dei dieci da cui dipendono gli "inquisitori di stato".

Mussati dice "Ma cos'era il doge se non una larva di principe!". E, in una nota in calce alla pagina, precisa che il doge non aveva nemmeno il diritto di grazia che, anche oggi, hanno i capi dello Stato. Il 12 aprile 1623, alla morte del doge Priuli, la cerimonia funebre è chiusa con queste parole: "Con molto dispiacere avremo salutato la morte del serenissimo principe di tanta bontà e pietà: però ne faremo un altro". Non è l'uomo, ma è l'immagine del doge che conta.

Aggiunta dopo aggiunta la promissione ducale elimina sempre di più il potere del doge. Eugenio Mussati, ricordando il pericolo napoleonico, chiude sconsolato il suo libro: "O se Ludovico Manin, ultimo doge, avesse potuto ordinare che i 5293 pezzi di artiglieria più non rimanessero inoperosi".

Ma l'ultimo doge non ha questo potere. Le armi rimangono nei magazzini. Venezia non può difendersi. Venezia si arrende ai francesi. Il doge abdica.

E' stato meglio così. La Storia sta cambiando. La Repubblica ha finito il suo tempo. Rimane Venezia. Intatta. Splendida. E' il 12 maggio 1797.

Paolo Lenarda
Ordine di Venezia



distribuito da Il Sole 24 ORE Trading Network S.p.A.





LYBERA Cloud

Il tuo studio in Cloud, sempre accessibile, ovunque tu sia

-  **SEMPLICE**
Sei subito operativo, grazie agli **standard di interfaccia intuitivi** e con il modello ministeriale a video
-  **MODULARE**
Riduci i costi, attivando **solo i moduli gestionali di cui hai bisogno**
-  **SCALABILE**
Puoi attivare moduli e dimensionare la tua infrastruttura **man mano che le tue esigenze crescono nel tempo**
-  **COMPLETO**
Hai sempre a disposizione **tutti gli strumenti di lavoro** per gestire il tuo studio, compresi i tools ministeriali e MS-Office
-  **SICURO**
Grazie ai **sistemi automatici di backup** e ai più elevati standard di sicurezza informatica e ambientale
-  **SEMPRE AGGIORNATO**
Grazie agli **aggiornamenti automatici**, ti liberi di attività operative ed hai più tempo da dedicare ai tuoi clienti

www.software.ilssole24ore.com/commercialisti

**Per maggiori informazioni
contatta il tuo Agente
di zona**

Giovanni Noventa
Padova, Rovigo, Venezia
Cell. 335/6311360
giovanni.noventa@ilssole24ore.com

Enzio Scotti
Treviso, Venezia
Cell. 337/520347
enzio.scotti@ilssole24ore.com

Marco Gei
Treviso, Vicenza, Pordenone, Belluno
Cell. 339/5242699
marco.gei@ilssole24ore.com

Luca Manente
Udine, Trieste, Gorizia
Cell. 331/6327795
luca.manente@ilssole24ore.com

Marco Manente
Vicenza
Cell. 393/8121614
marco.manente@ilssole24ore.com

Stefano Mancin
Verona, Mantova
Cell. 338/2858715
stefano.mancin@ilssole24ore.com

Diego Tommasi
Verona
Cell. 380/7977808
diego.tommasi@ilssole24ore.com

Umberto Vesentini
Trento, Bolzano
Cell. 328/7217927
umberto.vesentini@ilssole24ore.com