

Aprile
2017

numero

4

FISCUS

 COMMERCIALISTA
TELEMATICO .COM

**Il periodico di approfondimento
del Commercialista Telematico®**

In questo numero

Dal bilancio alla dichiarazione dei redditi

Operazioni contabili di fine anno e riflessi
fiscali in vista delle dichiarazioni dei redditi



L'angolo della Giurisprudenza



VOCI DAL FORUM





**Il periodico di approfondimento
del Commercialista Telematico®**

In questo numero

	pagina
 Approfondimenti Focus su alcune operazioni contabili di fine anno di Annamaria Bettagna e Giancarlo Modolo	2
La base imponibile IRAP in caso di attività collaterali a quella principale di Giovambattista Palumbo	11
Il principio di derivazione rafforzata per i soggetti "IAS Adopter" di Sabino Losito	15
Costi per pubblicità non inerenti se l'ASD non è iscritta al Registro Coni di Isabella Buscema	21
Super-ammortamento beni strumentali nuovi di Annamaria Bettagna e Giancarlo Modolo	30
L'azione di responsabilità civile verso gli amministratori è estesa ai fatti lesivi della par condicio di Giancarlo Benvenuto	36
 L'obbligo di regolarizzazione delle fatture di Valeria Nicoletti	39
 Voci dal Forum: Fatture pervenute oltre il 60 giorni dalla data emissione	41



Focus su alcune operazioni contabili di fine anno



di Annamaria Bettagna e Giancarlo Modolo

Fatture da emettere alla chiusura dell'esercizio nei riflessi del volume d'affari iva e della competenza dei ricavi

In relazione all'art. 20 del decreto Iva, per volume d'affari del contribuente si deve necessariamente intendere l'ammontare complessivo:

- delle cessioni di beni;
- delle prestazioni di servizi;

dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento ad un anno solare a norma degli artt. 23 (annotazioni nel registro delle fatture emesse) o 24 (registrazione dei corrispettivi).

Ai fini della corretta individuazione del volume d'affari ai fini Iva è anche necessario tenere in considerazione:

- ✗ l'imponibile delle operazioni ad esigibilità differita;
- ✗ le eventuali variazioni - in aumento o in diminuzione - di cui all'art. 26 del decreto Iva, registrate nel corso del periodo d'imposta (coincidente con l'anno solare), anche se riferite ad operazioni effettuate nel corso di precedenti periodi d'imposta.

Il volume d'affari Iva, come regola generale, può essere così schematizzato:

- + operazioni imponibili registrate nel periodo d'imposta
- + operazioni non imponibili che possono originare il cosiddetto plafond
- + operazioni non imponibili per effetto delle dichiarazioni di intento
- + altre operazioni imponibili
- + operazioni esenti ex art. 10 del decreto Iva
- + operazioni rilevate applicando la modalità del *reverse charge*
- + operazioni non soggette a imposta effettuate nei confronti dei soggetti terremotati
- + operazioni effettuate nel corso del periodo d'imposta, ma con tributo esigibile in periodi d'imposta successivi

- operazioni effettuate nel corso del periodo d'imposta precedente o anche in periodi d'imposta precedenti, ma con tributo esigibile nel periodo d'imposta in corso
- cessioni di beni ammortizzabili compresi quelli di cui all'art. 2425, n. 3, del codice civile (ossia: i diritti di brevetto industriale; i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno; i diritti di concessione; i marchi di fabbrica;
- passaggi interni di beni e servizi in caso di separazione dell'imposta ex art. 36 del decreto Iva

Si è precisato "come regola generale", in quanto, in relazione al vigente art. 20 del decreto Iva, per volume d'affari del contribuente "s'intende l'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi dallo stesso effettuate, registrate o soggette a registrazione con riferimento a un anno solare a norma degli artt. 23 e 24, tenendo conto delle variazioni di cui all'art. 26. Non concorrono a formare il volume d'affari le cessioni

di beni ammortizzabili, compresi quelli indicati nell'art. 2424 del codice civile, voci B.I.3) e B.I.4) dell'attivo dello stato patrimoniale, nonché i passaggi di cui al quinto comma dell'art. 36.

L'ammontare delle singole operazioni registrate o soggette a registrazione, ancorché non imponibili o esenti, è determinato secondo le disposizioni degli artt. 13, 14 e 15. I corrispettivi delle operazioni imponibili registrati a norma dell'art. 24 sono computati al netto della diminuzione prevista nel quarto comma dell'art. 27”.

Inoltre, ai fini pratici, le abitudini procedurali non sempre consentono di analizzare le eventuali variazioni intervenute nel corso degli anni.

Infatti:

- ⊙ fino al 30 giugno 1994, il volume d'affari ai fini Iva era costituito dall'ammontare complessivo delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate, registrate o soggette a registrazione nel “corso di un anno solare”. In altri termini assumeva rilevanza non tanto il momento di effettuazione delle operazioni, quanto la data della loro annotazione sui registri delle fatture emesse (art. 23) o dei corrispettivi (art. 24), in quanto l'espressione “registrate o soggette a registrazione” faceva espresso riferimento alle operazioni per le quali la scadenza del termine di registrazione risultava scaduto entro l'anno, comprese, quindi, quelle che non risultavano registrate nel corso del periodo d'imposta per mero errore. In pratica, il volume d'affari Iva determinato seguendo le modalità predette, non necessariamente corrispondeva all'ammontare complessivo delle fatture emesse per cessioni di beni e per prestazioni di servizi effettuate nel corso del periodo d'imposta, in quanto l'art. 23 del decreto Iva stabilisce, come regola generale, che l'annotazione delle fatture emesse devono risultare registrate entro i 15 giorni successivi alla data di emissione (quindi, le fatture emesse negli ultimi 14 giorni di dicembre possono essere correttamente registrate in gennaio dell'anno o periodo d'imposta successivo);
- ⊙ dal 1° luglio 1994, l'espressione “nel corso di un anno solare” è stata sostituita “con riferimento a un anno solare”, pur mantenendo la regola generale di annotazione delle fatture emesse nei 15 giorni successivi alla data di emissione (quindi, le fatture emesse negli ultimi 14 giorni di dicembre possono continuare ad essere correttamente registrate in gennaio dell'anno o periodo d'imposta successivo). Il volume d'affari Iva, però, si deve determinare non più in relazione alle fatture registrate nel corso dell'anno, ma la data di effettuazione dell'operazione da individuarsi a norma dell'art. 6 del decreto Iva.

In caso di emissione:

- della fattura differita;
- della fattura super-differita inerente alle operazioni triangolari interne, nel qual caso il promotore della triangolazione può emettere la fattura a favore del proprio cliente entro la fine del mese successivo a quello di consegna o spedizione dei beni;

si deve tenere in considerazione il significato dell'espressione “con riferimento ad un anno solare”.

Nei rapporti commerciali è usuale il ricorso alla sistema della “fatturazione differita”, per cui la merce ceduta viene consegnata o spedita all'acquirente e, quindi immessa nella disponibilità dello stesso prima dell'effettivo rilascio della fattura.

Alla data della chiusura dell'esercizio (anche se coincidente con l'anno solare e con il periodo d'imposta ai fini Iva), di regola, risultano poste in essere delle spedizioni o consegne di beni a titolo di definitiva cessione, per le quali, però, non è stato ancora emesso il relativo documento di vendita, in quanto viene applicato il metodo della fatturazione differita.

In detta situazione, sussiste anche il problema di rilevare il ricavo di competenza dell'esercizio, anche se, per lo

Continua



stesso, come detto, non è stata ancora emessa la debita fattura.

Ai fini della contabilizzazione o meno del debito di tributo verso l'Erario è necessario distinguere tra:

- cessioni di beni consegnati o spediti con emissione di documento di trasporto, per i quali risulta emessa la fattura differita entro il 15 gennaio dell'anno successivo;
- prestazioni di servizi ultimate entro la fine dell'esercizio oggetto di rilevazione, la cui fatturata, però, sarà emessa nel corso del successivo periodo d'imposta, magari in sede di riscossione del reveniente credito.

Per quanto attiene:

- alle cessioni di beni, anche in presenza di fatturazione differita, sussiste la necessità di contabilizzare il ricavo di competenza dell'esercizio e di valutare il debito Iva, in quanto lo stesso deve necessariamente risultare compreso nella liquidazione del mese di dicembre o del quarto trimestre, in quanto di competenza del periodo d'imposta;
- alle prestazioni di servizi, il momento impositivo ai fini Iva coincide a quello di emissione della fattura, che, come detto, può anche corrispondere con la data della riscossione del credito, mentre ai fini del componente positivo di reddito (ricavo) sussiste l'obbligo onere di annotazione per il "principio di competenza".

Caso

Si ipotizzi che nello scorso mese di dicembre, il contribuente in contabilità ordinaria:

- ✗ ha consegnato merci con Ddt-documento di trasporto (o con documento di consegna) per € 5.000.000,00 (più Iva) ed emesso la fattura in data 13 gennaio 2017;
- ✗ ha ultimato una prestazione di servizi in data 20 dicembre 2016, per un valore di € 1.000,00 (più Iva), il cui pagamento è stato effettuato nell'anno successivo con contestuale emissione della fattura.

Annotazione del fatto amministrativo inerente alla cessione dei beni:



Annotazione del fatto amministrativo inerente alla prestazione di servizi:



Alla data dell'emissione della fattura differita inerente alla cessione di beni:



Continua



Anno 2017 ▼

Numero 4 ▼

Aprile ▼

Sezione ▼

Bilancio

- Al momento della riscossione del corrispettivo della prestazione di servizi e contestuale emissione della fattura:

		20/01/2017		
SP C.IV.1	<i>Cassa</i>	a	<i>Diversi</i>	1.220,00
			SP C.II.1 <i>Clienti c/fattura da emettere</i>	1.000,00
			SP D.12 <i>Iva a debito</i>	220,00

Contabilizzazione delle provvigioni degli agenti di commercio

Ai sensi dell'art. 25-bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sulle provvigioni maturate nell'ambito dei rapporti di agenzia sussiste l'obbligo per la casa mandante di operare, al momento del pagamento, la ritenuta a titolo di acconto dell'Irpef nella misura del 23%, da commisurare:

- ⊙ come regola generale, al 50% dell'ammontare delle provvigioni corrisposte;
- ⊙ in presenza dell'attestazione di avvalersi nella propria attività dell'opera di lavoratori dipendenti e/o di terzi, al 20% dell'ammontare delle provvigioni corrisposte;

oltre a contabilizzare la contribuzione dovuta alla Fondazione Enasarco.

Le annotazioni che devono essere eseguite in contabilità generale da parte del **sogetto committente**, possono assumere le seguenti articolazioni:

- al ricevimento della fattura o della nota di addebito dell'agente di commercio:

----- data -----			
<i>Diversi</i>	a	Debiti verso agenti	
Provvigioni passive			
Erario c/Iva oppure Iva a credito			

e, nel rispetto della competenza temporale:

- liquidazione della contribuzione Enasarco con l'imputazione della quota a debito dell'agente per riduzione dell'entità delle spettanze rilevate in contropartita alla contabilizzazione delle provvigioni passive:

----- data -----			
<i>Diversi</i>	a	Enasarco c/contributi	
Contributi Enasarco			
Debiti verso agenti			

- al pagamento della fattura all'agente di commercio si deve necessariamente rilevare la ritenuta alla fonte operata:

----- data -----			
Debiti verso agenti	a	<i>Diversi</i>	
	a	Erario c/ ritenute alla fonte	
	a	Banca c/c	

Continua

Le annotazioni che devono essere eseguite in contabilità generale da parte dell'agente di commercio, possono invece assumere le seguenti articolazioni:

- all'emissione della fattura o della nota di addebito dell'agente di commercio:

----- data -----			
Crediti verso Casa Mandante	a Diversi		
	a Provvigioni attive		
	a Erario c/lva oppure Iva a debito		

- all'incasso del credito verso la Casa Mandante:

----- data -----			
Diversi	a Crediti verso Casa Mandante		
Banca c/c			
Crediti verso Erario c/ ritenute			

Ai fini procedurali, si ritiene opportuno rammentare che:

- la ritenuta alla fonte deve risultare applicata su tutti i compensi che sono erogati a favore dell'agente di commercio, al lordo delle trattenute a carico dello stesso per contribuzione Enasarco;
- se le provvigioni vengono incassate nel corso dell'anno successivo a quello in cui sono state contabilizzate nel rispetto del principio di competenza (art. 109 del Tuir), ma prima della presentazione della dichiarazione dei redditi, le ritenute alla fonte operate su detti pagamenti, possono risultare scomutate – a scelta dell'agente di commercio - nel periodo d'imposta di competenza o, in alternativa, in quello nel periodo nel quale sono state effettivamente operate, mentre se risultano operate dopo la presentazione della dichiarazione dei redditi, il loro scomputo deve necessariamente avvenire nel periodo d'imposta nel quale è in concreto avvenuto l'incasso del credito per provvigioni.

Contabilizzazione della rivalutazione dei beni d'impresa

La legge di Bilancio 2017 ripropone, ancora una volta, la possibilità di rivalutare i beni d'impresa delle società di capitali e degli altri soggetti tenuti alla redazione del bilancio secondo i principi contabili nazionali.

Pertanto, sussiste la possibilità per detti soggetti di procedere a possono rivalutare:

- i beni ammortizzabili;
- le partecipazioni;
- i terreni;

iscritti nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2015 (con esclusione, quindi, dei beni immobili merce) e che risultano anche nel bilancio chiuso al 31 dicembre 2016 quale data di riferimento per eseguire la rivalutazione.

Ai fini operativi, la rivalutazione deve risultare posta in essere per categorie omogenee di beni, ed il maggior valore deve risultare iscritto in bilancio, tenendo in considerazione che lo stesso potrà assumere valenza ai fini fiscali solamente a decorrere dal terzo esercizio o periodo d'imposta successivo a quello con riferimento al quale è stata eseguita la rivalutazione (fiscalmente, quindi, gli effetti si devono ritenere differiti al 2019), ad esclusione dei beni immobili per i quali gli effetti fiscali vengono riconosciuti con decorrenza dal 2018.

Sull'importo rivalutato deve necessariamente risultare corrisposta un'imposta sostitutiva pari al 16% per i beni ammortizzabili e del 12% per i beni non ammortizzabili, tenendo presente che nell'ipotesi in cui detti beni

Continua



costituiscono oggetto di:

- alienazione;
- assegnazione ai soci;
- destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa;

Prima del compimento del quarto periodo successivo a quello in cui la rivalutazione è stata posta in essere, le eventuali plusvalenze e/o minusvalenze devono essere individuate senza considerare il maggior valore attribuito in sede di rivalutazione.

Inoltre, per completezza, si rammenta che il saldo attivo di rivalutazione può costituire oggetto di affrancamento con la corresponsione di un'imposta sostitutiva del 10%.

Nella contabilità generale d'impresa, l'operazione di rivalutazione dei valori può risultare effettuata utilizzando tre diversi metodi e cioè procedendo a:

- ✗ rivalutare sia il costo storico, sia i fondi di ammortamento;
- ✗ rivalutare solamente il costo storico;
- ✗ ridurre i fondi ammortamento per la quota corrispondente al saldo di rivalutazione;

con la conseguenza che l'impostazione delle annotazioni contabili risulterà diversa a seconda del metodo applicato.

Se il soggetto interessato procede ad applicare il criterio:

- della rivalutazione sia il costo storico, sia i fondi di ammortamento, le contabilizzazioni assumeranno le seguenti articolazioni:

----- data -----			
Impianti specifici	a Diversi Fondo amm. impianti specifici		

e, quindi:

----- data -----			
Riserva di rivalutazione	a Debiti tributari		

- della rivalutazione solamente del costo storico, le rilevazioni assumeranno le seguenti articolazioni:

----- data -----			
Impianti specifici	a Riserva di rivalutazione		

e, quindi:

----- data -----			
Riserva di rivalutazione	a Debiti tributari		

- della riduzione dei fondi ammortamento per la quota corrispondente al saldo di rivalutazione, le annotazioni assumeranno le seguenti articolazioni:

----- data -----			
Fondo ammortamento impianti specifici a	Riserva di rivalutazione		

e, quindi:

----- data -----			
Riserva di rivalutazione	a Debiti tributari		

Deducibilità delle spese di manutenzione ordinaria e straordinaria su beni aziendali e di terzi

Con il termine "spese di manutenzione" si è soliti individuare gli oneri che l'esercente attività d'impresa sostiene per tenere in efficienza le immobilizzazioni tecniche con lo scopo sia di garantire la loro prevista durata utile, sia la produttività aziendale.

Nell'ambito di tale categoria è, però, necessario operare una fondamentale distinzione tra:

- spese di manutenzione ordinaria, che comprendono tutti quelli interventi di natura ricorrente per mantenere i cespiti in un buono stato di funzionamento e, pertanto, le medesime, ai fini civilistici, devono essere considerate componenti negativi di reddito dell'esercizio in cui sono state sostenute. Tali oneri, di regola, riguardano operazioni finalizzate alla pulizia, alla verniciatura, alla riparazione, alla sostituzione di eventuali parti che risultano deteriorate dall'uso, nonché gli oneri connessi all'ampliamento, all'ammodernamento o al miglioramento degli elementi di tipo strutturale di un bene strumentale che non si traduce in un incremento rilevante e calcolabile di effettiva capacità produttiva o di durata del bene;
- spese di manutenzione straordinaria, la cui finalità viene individuata in un effettivo incremento più o meno significativo e tangibile della capacità produttiva e/o di durata del cespite e, pertanto, le medesime costituiscono i cosiddetti oneri incrementativi o costi capitalizzabili. In pratica, le medesime si sostanziano in ampliamenti, modifiche, sostituzioni e altri miglioramenti riferibili al bene.

Ai fini fiscali, a norma dell'art. 102 del Tuir, le spese, le spese in argomento, che dal bilancio non risultano imputate ad incremento del valore dei beni ai quali si riferiscono, sono deducibili:

- ⊕ nell'anno di competenza nel limite del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili (salvo diverse situazioni espressamente disciplinate da specifici provvedimenti – vedere Fig. 1), tenendo presente, in ogni caso, che per le imprese di nuova costituzione il limite percentuale si deve calcolare, limitatamente al primo esercizio, sul costo complessivo quale risulta alla fine del periodo d'imposta;

e:

- ⊕ l'eccedenza è deducibile per deve essere dedotta per quote costanti nei cinque esercizi successivi.

Al riguardo, si ritiene opportuno puntualizzare che in presenza di spese di manutenzione che eccedono lo specifico limite previsto, con conseguente rinvio dell'eccedenza ai periodi d'imposta successivi, si rende anche necessario procedere alla valutazione e contabilizzazione dello stanziamento della fiscalità differita e, specificamente, delle imposte anticipate.

Diverse percentuali di deducibilità per specifici settori di attività

Attività d'impresa (tipologia)	Percentuale di deducibilità	Riferimento normativo
Generalità delle imprese	5%, tenendo presente che l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi	Art. 102, comma 6, del Tuir
concessionari di autoservizi pubblici di linea; esercenti attività di autotrasporto di cose per conto terzi iscritti nel relativo albo; esercenti attività di locazione di autoveicoli senza conducente; titolari di licenze per il trasporto di persone con autoveicoli da piazza (taxi) e da noleggio con conducente (c.d. NCC); titolari di scuole per conducenti di veicoli a motore (scuole guida); per le spese inerenti agli automezzi, compresi quelli per il trasporto interno, tenendo presente che gli oneri per i pneumatici sono interamente deducibili nell'esercizio di competenza	25%, tenendo presente che l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei tre periodi d'imposta successivi	D.M. 13 luglio 1981
Imprese operanti nel settore estrattivo, per i beni specifici (gruppo IV della tabella dei coefficienti di ammortamento ex D.M. 31 dicembre 1988)	15%, tenendo presente che l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi	D.M. 9 maggio 1989
Imprese operanti nei settori della siderurgia e metallurgia (gruppo VII, specie 1a /A e 1a /C, della tabella dei coefficienti di ammortamento ex D.M. 31 dicembre 1988)	11%, tenendo presente che l'eccedenza è deducibile in quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi	D.M. 13 ottobre 1994

A chiarimento di quanto esposto, valga il seguente esempio numerico.

Caso

si consideri l'ipotesi di una società a responsabilità limitata con le informazioni e dati contabili seguenti:

- costo complessivo dei beni materiali ammortizzabili all'inizio del periodo d'imposta (1° gennaio 2016) pari a € 40.000,00;
- in data 1 marzo 2016 risulta acquistato un macchinario dal costo d'acquisto pari ad € 6.000,00;
- in data 12 settembre 2016 viene venduto un bene strumentate del valore di € 10.000;
- nel corso del 2016 ha sostenuto spese di manutenzioni ordinarie per € 10.000,00.

Individuazione della base di calcolo del plafond di deducibilità per l'anno 2016:

Descrizione	Valori di riferimento
Spese di manutenzione sostenute nel 2016	€ 10.000,00 (contabilizzate nella voce B.7 del conto economico)
Costo dei beni ammortizzabili al 1° gennaio 2016	€ 40.000,00
Costo dei beni acquistati nel corso del 2016 (€ 6.000,00 in data 1° marzo 2016)	Non rilevante
Costo dei beni ceduti nel corso del 2016 (€ 12.000,00 in data 2 settembre 2016)	Non rilevante
Totale costo dei beni strumentali ai fini del calcolo del plafond delle spese di manutenzione deducibile	€ 40.000,00 (coincidente con il costo dei beni ammortizzabili al 1° gennaio 2016)

Continua

Anno 2017 ▼

Numero 4 ▼

Aprile ▼

Sezione ▼

Bilancio

Descrizione	Valori di riferimento
Limite di deducibilità delle spese di manutenzione per l'anno 2016 $[(40.000,00 \times 5) : 100]$	€ 2.000,00
Spese di manutenzione deducibili ai fini fiscali nel periodo d'imposta 2016	€ 2.000,00
Spese di manutenzione sostenute, contabilizzate e imputate nel conto economico dell'anno 2016 deducibili fiscalmente nei cinque esercizi successivi	€ 8.000,00 [10.000,00 – 2.000,00]
Calcolo imposte anticipate ai sensi del principio contabile Oic n. 25	€ 2.200,00 [27,50% di € 8.000,00]

Gli oneri di manutenzione su beni di terzi si devono ammortizzare in relazione alla durata del contratto se questo al termine non prevede alcun rinnovo, al contrario qualora sia prevista la rinnovabilità, per il riparto del costo da ammortizzare si deve necessariamente considerare anche questo ulteriore periodo.

Il Tuir non detta regole specifiche in merito alla deducibilità delle spese di manutenzione effettuate su beni di terzi.

In relazione a tale casistica è necessario distinguere le spese di manutenzione ordinarie da quelle aventi natura straordinaria o incrementativa, ancorché effettuate su beni di terzi.

Per quanto riguarda le manutenzioni ordinarie effettuate su beni di terzi in forza di contratti di locazione, affitto, comodato, leasing, ecc., il limite di deducibilità imposto dal comma 6, dell'art. 102, non si applica, con la conseguenza che dette spese risultano completamente deducibili nell'esercizio secondo le regole generali.

Risulteranno, pertanto, interamente deducibili qualora riguardanti spese sostenute su beni che non subiscono limitazioni oggettive o soggettive di deducibilità. In caso contrario, come avviene ad esempio per le autovetture, anche le spese di manutenzione subiranno le limitazioni previste per il cespite cui afferiscono.

Civilisticamente, gli sostenuti per migliorie e spese incrementative su beni di terzi (ad esempio, beni in leasing), sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali", dello Stato Patrimoniale, qualora le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi.

In tale situazione, l'ammortamento si effettua nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo (in ipotesi di locazione non finanziaria) se dipendente dal conduttore.

Dal punto di vista fiscale, tali oneri non possono essere considerati deducibili integralmente nell'esercizio in cui sono stati sostenuti, pertanto rilevano quali costi ad utilizzazione pluriennale ai sensi del terzo comma dell'art. 108, del Tuir, ossia nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

La base imponibile IRAP in caso di attività collaterali a quella principale



di Giovambattista Palumbo

La Corte di Cassazione, con l'Ordinanza n. 23104 del 11.11.2016, è tornata su un tema di particolare rilevanza, in merito alla possibile "spaccatura" della posizione soggettiva Irap, laddove venga svolta una attività "collaterale" che non necessita dell'organizzazione di beni e persone con cui è esercitata l'attività principale.

Nel caso di specie la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia aveva disatteso l'appello del contribuente, proposto contro la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Brescia che aveva integralmente respinto il ricorso, rigettando l'impugnazione del silenzio-rifiuto sull'istanza di rimborso di IRAP versata nei periodi

d'imposta anni 2005-2006, presentata dal medesimo contribuente, esercente la professione di dottore commercialista.

La CTR, premesso che il contribuente aveva prospettato di avere prodotto reddito prevalentemente dall'attività di sindaco ed amministratore di società, chiedendo dunque di scorporare dall'imponibile IRAP i compensi ricevuti per tale attività, aveva dunque motivato la propria decisione, evidenziando che il contribuente non aveva assolto l'onere probatorio che gli incombeva, atteso che dai modelli di dichiarazione risultavano spese per prestazioni di lavoro dipendente, beni strumentali, canoni di locazione e compensi a terzi.; tutti elementi utili a comprovare l'esistenza dell'autonoma organizzazione quale presupposto dell'imposta.

Né, secondo la CTR, era possibile suddividere l'attività svolta in due contemporanee professioni, quanto meno per essere l'attività di membro dei collegi sindacali espressamente prevista dall'ordinamento dalla tariffa professionale.

Per la cassazione di tale decisione il contribuente proponeva quindi ricorso in Cassazione, denunciando che il giudice di appello aveva errato nel privare di rilevanza la fonte da cui i compensi professionali provenivano e considerando coinvolto ogni tipo di entrate.

Osservava poi il contribuente che dovevano invece essere esclusi dalla base imponibile Irap i redditi che il professionista percepisce come compensi per le attività svolte all'interno di strutture da altri organizzate e specialmente quelli che il contribuente produce come Presidente di consiglio di amministrazione, oppure amministratore, ovvero sindaco di società.

I giudici di legittimità, richiamando i principi già espressi dalla Corte con la sentenza n. 4246 del 2016, evidenziavano dunque che:

- 1) l'attività del commercialista non è soggetta a IRAP se manchi l'autonoma organizzazione, che sussiste solo se il professionista adopera beni strumentali eccedenti il minimo indispensabile, ovvero ricorre in modo non occasionale al lavoro di terzi; il che accade perchè la capacità produttiva aggiuntiva rispetto a quella personale del professionista sconta l'imposizione per il surplus di quanto ottenuto grazie ad una struttura organizzativa che sia servente rispetto all'opera intellettuale svolta con le proprie conoscenze e gli strumenti minimi indispensabili;
- 2) Il commercialista, dunque, che sia anche amministratore, revisore e sindaco di società non è soggetto a IRAP

Continua

per il reddito netto di tali attività, essendo soggetta a imposizione fiscale unicamente l'eccedenza dei compensi rispetto alla produttività auto-organizzata dell'opera individuale.

Già con Cass. n. 10594 del 2007, n. 15893 del 2011 e n. 3434 del 2012 si era del resto chiarito, con riferimento a fattispecie nella quale si discuteva di redditi realizzati dal libero professionista nell'esercizio di attività sindaco, amministratore di società, consulente tecnico, che non fosse soggetto a imposizione quel segmento di ricavo netto consequenziale a quell'attività specifica, purché risultasse possibile, in concreto, lo scorporo delle diverse categorie di compensi conseguiti e verificabile l'esistenza dei presupposti impositivi per ciascuno dei settori interessati.

Il riferimento tipico nei casi in esame è dunque è agli incarichi di amministratore, sindaco, revisore (o, convegnista, formatore, ecc.) rivestiti da un dottore commercialista, avvocato, ingegnere, ecc., che dispone di uno studio attrezzato e di dipendenti che seguono il core business, ma che non risultano influenti nell'ambito dei descritti incarichi.

Più volte la Suprema Corte (fra le altre, anche sentenze 10594/07 e 19607/10) ha affermato che i relativi compensi sono fuori dal "monte Irap".

Nell'attuale disciplina Irap non vi sono però in effetti riferimenti per poter autorizzare simili discriminazioni all'interno della base imponibile prodotta dal medesimo soggetto; operazione che, peraltro, non sembra corretta ove rivolta ai soli ricavi, in quanto attribuirebbe tutti i costi alla attività "strutturata", "fingendo" che l'attività non rilevante ai fini Irap non assorba alcuno dei costi sostenuti dal professionista.

Se "spaccatura" ci deve essere, appare allora più corretto che essa avvenga a livello di base imponibile, non a livello di compensi, secondo modalità e criteri che, tuttavia, come detto, sono del tutto assenti nell'attuale disciplina e andrebbero, quindi, costituiti ex novo.

L'Agenzia delle Entrate ha peraltro affermato, a tal proposito, con la Risoluzione del 25 marzo 2009 n. 78, che debbono essere assoggettati ad Irap i compensi percepiti per l'esercizio della funzione di sindaco di società commerciali da un dottore commercialista che esercita la propria professione avvalendosi di un'autonoma organizzazione.

Ciò in quanto l'art. 50, comma 1, lettera c-bis), del Tuir stabilisce un principio di attrazione nella sfera del lavoro autonomo di tutti quei rapporti di collaborazione che siano connessi all'attività artistica o professionale esercitata dal contribuente. In forza di tale attrazione, i compensi derivanti dai rapporti di collaborazione, non più qualificati fiscalmente quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, dovrebbero quindi essere inquadrati tra i redditi di lavoro autonomo di cui all'art.53, comma 1, del Tuir, ed essere assoggettati alle disposizioni fiscali dettate per i redditi di natura professionale.

Al riguardo sono stati richiamati anche i chiarimenti contenuti nella Circolare 12 dicembre 2001, n.105, in base alla quale "la riconduzione dei compensi percepiti per l'attività di amministratore, sindaco e revisore di società ed enti nella sfera di lavoro autonomo, assume rilevanza anche ai fini della determinazione della base imponibile da assoggettare a tassazione ai fini dell'Irap dovuta dal professionista e dal committente. Detti compensi, infatti, poiché rientranti tra i redditi dell'attività professionale di cui all'art.49, comma 1, del Tuir, costituiscono componenti positivi rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile dell'Irap dovuta dal professionista. Per il soggetto erogante, d'altro canto, i compensi corrisposti configurano componenti negativi deducibili ai fini dell'Irap dovuta".

Quindi, a parere dell'Agenzia, "una volta che, per effetto dell'attrazione prevista all'art.50, comma 1, lett. c-bis) del Tuir, il provento derivante dall'incarico di sindaco sia stato attratto nell'ambito del reddito di lavoro autonomo prodotto dall'istante, la sussistenza o meno dei presupposti per l'applicazione dell'Irap va verificata in relazione al complesso dell'attività svolta dal professionista. Non è possibile, quindi, considerare _____

Continua

isolatamente le diverse categorie di compensi e verificare l'esistenza dei requisiti per l'imposizione Irap (primo fra tutti l'organizzazione) separatamente per ognuna delle predette categorie. I compensi derivanti dall'attività di collaborazione, in virtù della connessione con l'attività di lavoro autonomo, confluiscono infatti indistintamente nel complesso del reddito professionale di cui all'art. 53, comma 1, del Tuir, da assoggettare ad Irap". Di conseguenza, i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa esclusi dall'Irap sono soltanto quelli che non rientrano nell'oggetto dell'arte o professione esercitata dal contribuente.

La Suprema Corte dissente però da tale impostazione e ha infatti per esempio affermato, a partire dalla sentenza dell'8 febbraio 2007, n. 10594, che sono esclusi da Irap i compensi incassati da un dottore commercialista che ha ricoperto la carica di consigliere di amministrazione in una banca in quanto, pur trattandosi di un'attività riconducibile a quella professionale, la stessa, isolatamente considerata, non richiede l'intervento di un'organizzazione.

Tale interpretazione è stata successivamente confermata nelle sentenze del 31 marzo 2008, n.8358, e del 28 maggio 2009, n. 12653, che hanno stabilito che non sono soggetti all'Irap i compensi percepiti dai dottori commercialisti ed esperti contabili per l'espletamento delle attività di componente del collegio sindacale o di amministratore di società.

Nella seconda sentenza è stato, in particolare, precisato che l'autonoma organizzazione rilevante ai fini dell'Irap "è quella che fa capo al professionista e non quella di terzi presso la quale egli opera".

A quest'ultimo riguardo è stato ulteriormente precisato che non sono soggetti all'Irap "i redditi realizzati dal libero professionista nell'esercizio delle attività già contemplate dall'art. 49, comma 2" del Tuir, in quanto nell'art. 3, comma 1, lettera c), del D.Lgs. n. 446/1997 è previsto l'assoggettamento ad Irap dei soggetti che esercitano arti e professioni "di cui all'art. 49, comma 1" del Tuir.

Le stesse considerazioni sono state ribadite nella sentenza del 16 settembre 2010, n.19607, nella quale la Cassazione ha affermato che "il combinato disposto del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 3, comma 1, lett. c), art.8, facendo riferimento, per la determinazione della base imponibile, alla differenza tra l'ammontare dei compensi percepiti e quello dei costi sostenuti inerenti alle attività di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art.49, comma 1, senza menzionare quelle di cui al comma 2, lett. a), della medesima disposizione, esclude l'assoggettabilità ad imposizione di quella parte di reddito che un lavoratore autonomo, esercente abitualmente l'attività professionale intellettuale di dottore commercialista, abbia prodotto, senza utilizzare la propria autonoma organizzazione, in qualità di presidente del consiglio di amministrazione di una banca" e, più in generale, dei "redditi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazione o altri enti con o senza personalità giuridica", nei termini stabiliti dal detto D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, art. 49, comma 2, lett. a)".

La Corte ha ulteriormente precisato, nella Ordinanza del 19 luglio 2011, n. 15803 (concernente il caso di un dottore commercialista che aveva svolto l'attività di sindaco nei collegi sindacali di alcune società), che non è soggetta all'Irap "la parte di ricavo netto" derivante dall'esercizio di tale attività. Nell'ordinanza è stato, inoltre, precisato che è a carico del contribuente l'onere di provare sia quale parte dei compensi derivi dallo svolgimento dell'attività di sindaco (rispetto a quelli relativi all'attività professionale) sia la inesistenza del requisito organizzativo.

In merito all'affermazione della Suprema Corte, secondo la quale non sarebbero soggetti all'Irap "i redditi realizzati dal libero professionista nell'esercizio delle attività già contemplate dall'art. 49, comma 2" del Tuir, in quanto nell'art. 3, comma 1, lettera c), del D.Lgs. n. 446/1997 è previsto l'assoggettamento ad Irap dei soggetti che esercitano arti e professioni "di cui all'art. 49, comma 1" del Tuir, si osserva però che, nell'ambito di applicazione del precedente art. 49, comma 1, e dell'attuale art. 53, comma 1, del Tuir, sono sempre compresi i

rapporti di collaborazione connessi all'attività professionale, come, in questo caso, correttamente rilevato dall'Agenzia.

Non appare tuttavia condivisibile l'affermazione – contenuta nella Risoluzione n. 78 del 2009 - secondo la quale il detto principio di "attrazione" nell'ambito del reddito di lavoro autonomo dei compensi derivanti dalle attività in esame sarebbe applicabile anche ai fini dell'Irap. Ciò alla luce del principio, sancito nelle sentenze delle Sezioni Unite della Cassazione del 26 maggio 2009, 12108/11, secondo il quale la qualificazione reddituale stabilita dal Tuir non trova automatica applicazione anche ai fini dell'Irap.

Insomma, anche in questo caso (come un pò per tutta la materia Irap) sarebbe probabilmente necessario un restyling normativo.

Eventi formativi in aula

IL BILANCIO CONSOLIDATO DEGLI ENTI LOCALI, le date dell'evento:

Bologna 5 maggio 2017
Roma 12 maggio 2017
Milano 19 maggio 2017
Verona 24 maggio 2017



Per le sedi di Roma – Milano – Verona è stato richiesto l'accreditamento per Commercialisti e Revisore dei Conti: alla data odierna la domanda è ancora in fase di valutazione presso l'Ordine di competenza

Entro il 30 settembre 2017 gli Enti Locali con popolazione superiore a 5 mila abitanti dovranno redigere ed approvare il bilancio, consolidando i dati propri con quelli degli organismi partecipati.

Il convegno è rivolto:

- ai responsabili dei servizi finanziari di Comuni e Province che devono predisporre il fascicolo di bilancio raccogliendo tutti i dati provenienti dalla contabilità economico-patrimoniale dell'Ente al 31 dicembre 2016 e quelli dei bilanci approvati dagli organismi partecipati che rientrano nell'obbligo del consolidamento;
- ai revisori degli Enti Locali, ai quali è affidata la verifica dell'esatto adempimento previsto dall'Allegato 4/4 del D.Lgs. 118/2011.

DESTINATARI

- Responsabili del Servizio finanziario, e loro collaboratori, di Enti Locali.
- Commercialisti e Revisori dei conti.

RELATORI

Mauro Bellesia, Dirigente area finanziaria del Comune di Vicenza. Componente dell'Osservatorio di finanza e contabilità degli Enti Locali presso il Ministero dell'Interno.
Jacopo Bercelli, Professore Associato di diritto amministrativo presso l'Università di Verona.
Michele Rossato, Commercialista e Revisore legale.
Massimo Venturato, Commercialista e Revisore legale. Pubblicista. Componente dell'Osservatorio di finanza e contabilità degli Enti Locali presso il Ministero dell'Interno.

SEDI DI SVOLGIMENTO

Bologna Savhotel - Via Ferruccio Parri, 9
Roma Best Western Hotel Universo - Via Principe Amedeo, 5/B
Milano NH Hotel Machiavelli - Via Lazzaretto, 5
Verona Grand Hotel Verona - Corso Porta Nuova, 105

Il principio di derivazione rafforzata per i soggetti "IAS Adopter"

di Sabino Losito

Le disposizioni del novellato art. 83 del T.U.I.R.

Il principio generale di «*derivazione rafforzata*», è rinvenibile nel vigente **articolo 83 del T.U.I.R.**, il quale prevede che, ai fini della determinazione del reddito d'impresa dei soggetti che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS «... *valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti principi contabili...*». Il Regolamento IAS ha ribadito tale impostazione prevedendo che rilevino, per la determinazione del reddito di tali soggetti, «... *gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma previsto dagli IAS...*».

Affermare la piena autonomia dei principi contabili internazionali rispetto alla normativa fiscale significa dare piena attuazione e rilevanza ai componenti iscritti ai fini IAS poiché il principio della prevalenza della sostanza sulla forma è il principio cardine degli stessi.

Infatti il c.d.«*Framework dei principi contabili internazionali*», ossia la raccolta dei principi di pratica professionale nella sua applicazione sostanziale al bilancio, al paragrafo 35, precisa che le operazioni e gli altri eventi devono essere «*rilevati e rappresentati in conformità alla loro sostanza e realtà economica e non solamente secondo la loro forma legale*»; pertanto, gli IAS/IFRS, anche in linea di principio, privilegiano la sostanza economica rispetto alla forma legale¹ nei casi in cui questi due aspetti si pongano in contrasto.

L'affermazione di principio, di cui all'art. 83 del T.U.I.R. citato, riduce quindi significativamente le differenze tra l'utile di bilancio ed il reddito d'impresa per i soggetti che applicano i principi contabili.

Tuttavia, poiché la norma prevede il solo riconoscimento ai fini fiscali delle «qualificazioni», delle «classificazioni» e delle «imputazioni temporali», la derivazione non può definirsi piena in quanto restano non riconosciuti ai fini fiscali i fenomeni valutativi, nonché alcune fattispecie per le quali sono previste regole particolari di determinazione anche per i soggetti che adottano i principi contabili internazionali IAS/IFRS.

L'inapplicabilità delle disposizioni di cui all'art. 109 del T.U.I.R.

Nell'ambito descritto e in coerenza con la ratio del principio di derivazione rafforzata, ai sensi dell'art. 2 del Regolamento IAS, «... *devono intendersi non applicabili a tali soggetti le disposizioni dell'articolo 109, commi 1 e 2, del testo unico ...*» In altre parole, il Legislatore fiscale ha previsto la disapplicazione per i soggetti IAS adopter di tali principi e la rilevanza di quanto previsto dalle rappresentanze contabili ai fini IAS/IFRS (fondate sul principio della prevalenza della sostanza sulla forma).

Un'esemplificazione pratica è la **cessione di un credito** in assenza di trasferimento del relativo «controllo» infatti nel caso si effettui la cessione di un credito per il quale però non si sia verificato l'effettivo trasferimento dello stesso in termini di rischi e benefici connessi, l'operazione non rileverà ai fini IAS/IFRS in termini di cancellazione dal bilancio del credito ed iscrizione della plus/minusvalenza da cessione del credito.

La soluzione legislativa favorevole alla neutralità procedurale tra soggetti IAS adopter e soggetti non IAS _____

Continua

adopter non impedisce che si possano creare, in alcuni casi specifici, situazioni di contrasto. Emblematico è il caso dell' articolo 101 , comma 5, T.U.I.R., dove – a seguito di alcune novità introdotte con il D.L. 83/2012, convertito nella legge 134/2012, il Legislatore adotta un' impostazione fiscale diversa tra soggetti IAS *adopter* e soggetti non IAS *adopter*: infatti, solo ai primi la norma riconosce la sussistenza di elementi certi e precisi ai fini della deducibilità delle perdite su crediti quando i crediti sono cancellati dal bilancio; non anche ai secondi. La motivazione di tale discrasia trova probabilmente una sua giustificazione anche in conformità a considerazioni di tipo contabile, e cioè sull' idoneità delle regole contabili previste dai due impianti normativi di rappresentare o meno una perdita su crediti che sia effettivamente “definitiva”, in linea con la ratio dell' articolo 101, comma 5. La norma è, infatti, introdotta in un momento storico in cui sul punto le impostazioni contabili adottate sono diverse tra categorie di soggetti. Per i **soggetti IAS *adopter*** trova applicazione lo **IAS 39** che prevede che un' attività finanziaria (titoli di debito e capitale, disponibilità liquide e (se positivi) derivati creditizie finanziari) è cancellata dal bilancio quando viene meno il diritto a ricevere i relativi flussi finanziari. Ciò significa che un credito è eliminato dal bilancio al verificarsi di un fatto estintivo del rapporto obbligatorio (come, ad esempio, l' adempimento del debitore, la remissione del debito o la prescrizione del diritto). Il predetto principio prevede la cancellazione dell' attività trasferita quando il trasferimento soddisfa certe condizioni ossia se sono trasferiti i diritti contrattuali a ricevere i flussi finanziari relativi all' attività stessa, ovvero, pur mantenendo tali diritti, la società assume un' obbligazione contrattuale a pagare il corrispettivo di quei flussi ad altri soggetti in base ad un accordo che risponda a determinati requisiti in grado di determinare il passaggio della titolarità economica di quelle risorse. In linea generale, si può dire che la società procede alla cancellazione del credito dal bilancio solo se sono trasferiti sostanzialmente tutti i rischi e i benefici correlati alla sua titolarità (c.d. “*true sale*”). Di contro, la cancellazione non è ammessa se la società conserva sostanzialmente tutti i rischi e i benefici riguardanti quell' attività finanziaria (come, ad esempio, nel caso di una cessione pro solvendo). Vi possono poi essere casi in cui, per effetto dell' operazione compiuta, risulta trasferita solo una parte dei rischi e dei benefici inerenti l' attività finanziaria. In tal caso, per stabilire chi debba iscrivere in bilancio l' attività, occorre verificare chi abbia l' effettivo controllo della stessa (il controllo, sempre in base ai principi contabili internazionali si considera trasferito quando il cessionario può vendere, unilateralmente e senza restrizioni, l' attività finanziaria nella sua totalità ad un terzo) Se il cedente ha perso il controllo, dovrà cancellare l' attività dal proprio bilancio (e rilevare separatamente i diritti e gli obblighi sorti o trattenuti con il trasferimento). Se invece il cedente ha mantenuto il controllo, dovrà continuare a iscrivere l' attività in bilancio nella misura del proprio residuo nella gestione dell' attività finanziaria². Quindi, nel sistema IAS/IFR il credito² è cancellato e la relativa perdita rilevata sola se, e nella misura in cui, possa considerarsi definitiva. Diversa è invece l' impostazione contabile seguita dai principi contabili nazionali. Tali principi ammettono la cancellazione del credito, con rilevazione della relativa perdita, anche in situazione, dove la perdita potrebbe non risultare definitiva.

In particolare, la rappresentazione contabile è differente quando si è in presenza di una cessione del credito con mantenimento dei rischi e benefici correlati alla sua titolarità, come ad esempio nel caso di cessioni pro solvendo o cessioni che nominalmente sono pro soluto ma che, in realtà, sono assistite da clausole di mitigazione del rischio volte a ridurre le alee gravanti sul cessionario. I soggetti non IAS *adopter*, essendo comunque tenuti ad una rigorosa dimostrazione della sussistenza degli elementi certi e precisi ai fini della deduzione delle perdite anche in presenza di transazioni o cessioni veramente pro soluto (“*true sale*”) dei crediti. A ciò va poi aggiunta la discrasia a livello di metodo, considerato che sul punto il Legislatore fiscale adotta, per i soggetti IAS *adopter*, una logica di derivazione dal bilancio mentre, per i soggetti non IAS *adopter*, una logica da doppio binario (applicazione di regole fiscali ad hoc). Da qui la successiva modifica normativa apportata con la legge 147/2013 (legge di stabilità 2014) con cui il Legislatore estende anche ai soggetti non IAS *adopter* una logica di derivazione al fine di garantire – come precisato nella relazione di accompagnamento – “*una parità di trattamento nei confronti di tutte le tipologie d' imprese a prescindere dagli standard contabili che adottano*”. La nuova norma

[Continua](#)

stabilisce che *“Gli elementi certi e precisi sussistono inoltre in caso di cancellazione dei crediti dal bilancio operata in applicazione dei principi contabili”*. A seguito della nuova impostazione fiscale adottata si realizza così un allineamento tra i due sistemi contabili. L’allineamento è sia nel metodo che nel merito³. Anzitutto, un allineamento nel merito anche in considerazione del fatto che l’emanazione della nuova normativa coincide con la conclusione del progetto di aggiornamento dei principi contabili nazionali, nell’ambito del quale l’OIC rivede pure il contenuto dell’OIC 15. In previsione di favorire un’omogenea applicazione delle regole, e quindi una maggiore comparabilità tra bilanci, l’OIC elimina la possibilità in precedenza ammessa in tema di cancellazione dei crediti. La soluzione ora adottata è, nella sua logica di fondo, sostanzialmente allineata allo IAS 39, pur con qualche importante semplificazione di natura tecnico-contabile. In tal senso, in ragione della citata deroga alle disposizioni di cui all’art. 109 del T.U.I.R., non rileverà ai fini fiscali, a differenza di quanto previsto per i soggetti che adottano i principi contabili nazionali, la data in cui si verifica l’effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale in termini di titolarità giuridica all’esercizio del diritto di credito.

Ne consegue che per la determinazione del periodo di competenza non si dovrà aver riguardo al criterio formalistico della stipula del contratto di cessione, mediante il quale si trasferisce la titolarità del diritto di credito, ma gli eventuali proventi da cessione ai sensi del citato principio contabile IAS 39, per assenza di trasferimento dei rischi relativi ai crediti, dovranno essere recepiti nella sfera fiscale in coerenza con l’impostazione seguita sotto il profilo civilistico-contabile (ricordando appunto il principio di «derivazione rafforzata»).

L’effetto fiscale della tassazione dei proventi nel momento in cui sarà riconosciuto il trasferimento dei rischi e dei benefici, potrà essere ottenuto mediante la perfetta rilevanza fiscale delle registrazioni contabili, e quindi non compiendo, per quest’operazione alcuna variazione in aumento e/o diminuzione in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Si realizza poi anche un allineamento a livello di metodo seguito, giacché attraverso l’introduzione nel T.U.I.R. di un generale riferimento ai principi contabili (e quindi non più limitato solo agli IAS/IFRS), si concretizza una piena neutralità procedurale tra discipline contabili differenti.

Il richiamo ai principi contabili anche in ambito nazionale è una strada già seguita a livello IRAP, mentre rappresenta una novità in tema di IRES. Il richiamo, infatti, a delle regole più specifiche rispetto a quelle codicistiche (com’è naturale che siano i principi contabili nazionali) permette di avere dei parametri puntuali, oggettivamente utilizzabili dal contribuente e dall’Amministrazione finanziaria, in linea con una logica di semplificazione nell’applicazione delle regole fiscali (e quindi della riduzione del contenzioso).

Va comunque detto che, a scanso di equivoci sulla portata e sul significato in ambito nazionale della locuzione principi contabili, il Legislatore sancisce espressamente – con la legge 116/2014 (c.d. decreto competitività 2014) – che *“L’OIC, istituto nazionale per i principi contabili: a) emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile”*. È vero che già prima di questa legge l’Amministrazione finanziaria e la giurisprudenza tributaria si sono rifatte ai principi contabili OIC, riconoscendo in essi *“il carattere di regole tecniche, di ausilio nell’interpretazione”* delle disposizioni codicistiche sul bilancio (Cass. 400/2013; Cass. 20975/2013)⁴. Solo che ora con questa norma di legge il rinvio opera automaticamente. Non solo, guardando oltre si può dire che in tal modo si realizza un’equiparazione procedurale tra IAS/IFRS e principi OIC, sicuramente laddove la norma pone i principi contabili sullo stesso piano a livello di fattispecie specifiche, come nel caso dell’articolo 101 del T.U.I.R. ai fini IRES, o di impostazione generale, come nel caso dell’Irap (dove l’articolo 5, comma 5, D.Lgs. 446/1997 prevede che *“i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati secondo criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall’impresa”*).

Probabilmente alla stessa conclusione si può pervenire – se non si ravvisano elementi ostativi dal lato fiscale – anche a livello di impostazione generale IRES alla luce del riconoscimento fatto dalla legge 116/2014 della rilevanza dei principi contabili ai fini della redazione del bilancio. Anche dottrina in tal senso afferma che *“in tutti i casi in cui non vi sono norme tributarie specifiche che derogano a quelle di redazione del bilancio, dovrebbero avere effetto, per il principio di derivazione, le regole dettate dai principi contabili nazionali, che integrano e interpretano le norme di legge contenute nel codice civile”*⁵.

Sulla base di quanto finora detto si può quindi evidenziare che, in questi ultimi dieci anni, vi è stata una valorizzazione dei principi contabili in una logica anche fiscale. Questa valorizzazione da parte del Legislatore fiscale ha riguardato non solo i principi IAS/IFRS ma anche quelli nazionali. Infatti post riforma societaria e del T.U.I.R., essi hanno assunto, pur con alterne vicende, sempre più importanza nell’ambito della determinazione del reddito imponibile in una logica di semplificazione del sistema normativo. In questo senso emblematico è il caso dei soggetti IAS *adopter* mentre più circoscritto nella sua portata e graduale nella sua evoluzione è il caso dei soggetti che applicano i principi contabili nazionali.

Altra esemplificazione pratica riguarda la competenza fiscale di ricavi (e correlati costi) in ipotesi di servizi di attivazione, (tema oggetto di Risoluzione del 9 agosto 2007, n. 217 dell’Agenzia delle Entrate. Anche in tale contesto è stata affermata l’irrelevanza della rappresentazione contabile ai fini IAS per la determinazione dell’imponibile fiscale ai fini IRES, il tutto in vigenza del criterio di «derivazione semplice», ora superato dal criterio di «derivazione rafforzata»). L’applicazione dei principi contabili internazionali per i servizi di attivazione prevede che la rilevazione dei ricavi conseguenti a servizi di attivazione possa essere effettuata in coerenza con quanto previsto dallo IAS 18 in tema di «quote di iscrizione, di ingresso ed associative». Tale principio prevede che *«... se la quota dà diritto all’associato all’utilizzo dei servizi o al ricevimento delle pubblicazioni da fornire durante il periodo di associazione, o all’acquisto di beni e servizi a prezzi inferiori rispetto a quelli praticati ai non membri, essa deve essere rilevata applicando un criterio che rifletta il calcolo dei tempi, la natura ed il valore dei benefici forniti ...»*. Dunque l’eventuale ripartizione del ricavo da attivazione non in un’unica soluzione, ma in ragione dei tempi o dei costi sostenuti per l’attivazione, rappresenta una rappresentazione coerente con quanto previsto dal suddetto principio contabile IAS 18.

Quindi, alla luce del citato principio di «derivazione rafforzata», dall’esercizio successivo a quello al 31 dicembre 2007, l’imputazione dei predetti ricavi a beneficio di più esercizi, secondo quindi quello che si potrebbe definire il «margine dell’attività di attivazione», rileverà anche ai fini fiscali.

Anche per il caso in esame risulterebbero quindi superate le previsioni di cui all’art. 109 del T.U.I.R. le quali prevedono che:

- ✕ *«i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi... concorrono a formare il reddito nell’esercizio di competenza»;*
- ✕ *i corrispettivi per i servizi si considerano conseguiti e le relative spese si considerano sostenute «alla data in cui le prestazioni sono ultimate, ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano corrispettivi periodici, alla data di maturazione dei corrispettivi».*

Nel caso di società che applicano gli IAS/IFRS, quindi, non dovrà aversi riguardo alla data di ultimazione della prestazione, così come identificata per la rilevanza fiscale dei componenti di reddito ex art. 109 T.U.I.R., bensì ci si potrà rifare alla rappresentazione contabile risultante dal bilancio, non dovendo quindi apportare alcuna variazione in aumento e/o diminuzione in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi. Peraltro tale principio di derivazione rafforzata troverà applicazione a tutte le prestazioni di servizio le quali, secondo lo IAS 18, devono essere rilevate in bilancio secondo la percentuale di completamento.

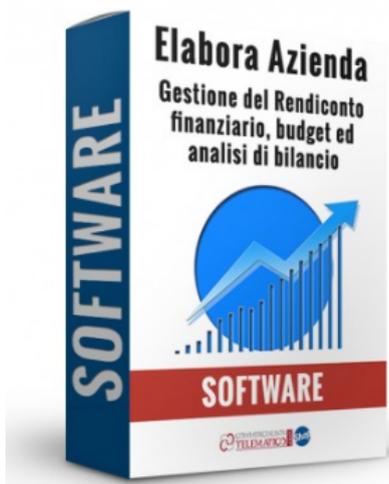
Ne consegue che se a fine esercizio la prestazione sia in corso di svolgimento, la stessa deve essere _____

Continua

ripartita in base alla parte di servizio eseguita.

Note

- 1 Per i periodi d'imposta anteriori a quello di entrata in vigore della legge finanziaria 2008, il D.Lgs. 38/05 prevedeva infatti il c.d. principio di «derivazione semplice» (vale a dire quello risultante dalle disposizioni dell'articolo 83 del T.U.I.R. nella versione ante legge finanziaria 2008) il quale implicava, in linea di principio, che i criteri di rappresentazione contabile previsti dagli IAS/IFRS trovassero riconoscimento fiscale solo nelle ipotesi in cui la contabilizzazione IAS compliant fosse stata conforme alla rappresentazione giuridico-formale delle operazioni aziendali secondo i principi contabili nazionali.
- 2 Osserva Busso, Strumenti finanziari: rilevazione e valutazione, in Dezzani-Biancone-Busso (a cura di), IAS/IFRS, Torino, 2010, 1844 s., che "la contabilizzazione sulla base del coinvolgimento residuo ha proprio l'obiettivo di esporre nello stato patrimoniale l'attività trasferita solo nella misura in cui l'entità è ancora esposta alle sue variazioni di valore. L'esposizione alla variazione di valore che è stata trasferita al cessionario mediante trasferimento di alcun i rischi significativi non viene più indicata nello stato patrimoniale del cedente".
- 3 V., in proposito, le indicazioni fornite dall'Agenzia Entrate, Circolare 4 giugno 2014, n. 14/E
- 4 Nello specifico, la Cass. 400/2013 ha trattato il tema dei principi contabili nell'ambito di un contenzioso in tema di Irap mentre la Cass. 20975/2013 ai fini dell'applicabilità della specifica causa di non punibilità prevista dall' articolo 6 del D.Lgs. 472/1997 in tema di sanzioni amministrative tributarie (e cioè a commento della norma che prevede che "Le rilevazioni eseguite nel rispetto della continuità dei valori di bilancio e secondo corretti criteri contabili e le valutazioni eseguite secondo corretti criteri di stima non danno luogo a violazioni punibili").
- 5 Roscini Vitali, Telefisco 2015, in "Il Sole 24 Ore" del 29 gennaio 2015.



Elabora azienda: gestione del rendiconto finanziario, budget ed analisi di bilancio e tanto altro ancora

Mattavelli Alessandro

COMMERCIALISTA TELEMATICO.com

PRATICA SOCIETARIA
La banca dati per il consulente aziendale con formulari, normativa, prassi, giurisprudenza e dottrina

ENTI LOCALI
Quotidiano di approfondimenti e soluzioni per i revisori dei conti e i commercialisti che si occupano di enti locali

ARTICOLI DI APPROFONDIMENTO QUOTIDIANI

IL NETWORK DI COMMERCIALISTA TELEMATICO | LA PRATICA SOCIETARIA | PR.COMMERCIALISTA TELEMATICO | FORUM

ABBONATI SUBITO a Commercialista Telematico | **SHOP**

AREA UTENTE | password | ENTRA | NUOVO UTENTE | HAN DIMENTICATO LA PASSWORD? | AdChoice

Cerca tra gli Articoli | CERCA

BILANCI & CONTABILITÀ | **CONTENZIOSO FISCALITÀ** | **IVA** | **IMPRESA** | **DIRITTO COMMERCIALE** | **DIRITTO DEL LAVORO** | **FISCALITÀ LOCALE** | **NOVITÀ** | **PROFESSIONE CONSULENTE** | **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

SOFTWARE IN EXCEL
ELABORA AZIENDA
software di analisi per indici, simulazioni, budget, autovalutazioni, parametri MCC, bilanci riclassificati, vedi approfondimenti...

ISCRIVITE RISPARMIA
Iscriviti alla newsletter Risparmia il 15%
ISCRIVITI

Approfondimenti del Giorno
Strutture sanitarie e obbligo dell'accantonamento dell'incasso dei compensi: attenzione alla scadenza di lunedì ed agli obblighi contabili
Marco Giorgetti
la riscossione accentrata dei compensi in strutture sanitarie è un obbligo di legge da tempo; in questo articolo analizziamo gli obblighi di contabilità e di gestione degli incassi e facciamo un ultimo ripasso in vista della scadenza di lunedì

Controlli fiscali: l'Agenzia Entrate utilizzerà anche Facebook
Vincenzo D'Andò - diario fiscale quotidiano
per il contrasto dell'evasione fiscale l'Amministrazione finanziaria conta di utilizzare tutti i mezzi più o meno immaginabili, tra cui anche Facebook; la notizia ha fatto molto scalpore, vediamo quali sono i veri propositi del Fisco

La detrazione IRPEF (pari al 50% dell'IVA) prevista dalla legge di Stabilità 2016 per la prima casa
Federico Cavioli
la legge di Stabilità 2016 introduce una nuova detrazione IRPEF, pari al 50% dell'IVA corrisposta sugli acquisti, effettuati entro il 31 dicembre 2016, di unità immobiliari residenziali, di classe energetica A o B, ceduti dalla impresa: esaminiamo i diversi presupposti che consentono l'applicazione del beneficio

Commercialista gastronomico: pere al forno come piacciono a Nero Wolfe
Luca Bianchi
a grande richiesta (per la rassegna del Commercialista Gastronomico) proponiamo una nuova ricetta dal libro di cucina di Nero Wolfe: le pere al forno

I documenti informatici acquisiti sono elementi probatori dell'esistenza di documentazione extracontabile e di contabilità parallela
Ignazio Buscema
in caso di contabilità parallela o i nero, è sempre più comune che tale documentazione sia conservata su supporto informatico: il Fisco può legittimamente usare i supporti tecnologici o la documentazione informatica come elementi probatori a favore del fisco

Costi black list e UNICO 2016
Giocchino De Pasquale

Dal 2 maggio 2016 nuove modalità di acquisto dei voucher telematici
Vincenzo D'Andò - diario fiscale quotidiano

IL CASO DEL GIORNO
Nuove regole per il bilancio: cambiano stato patrimoniale e conto economico
iniziamo una guida al NUOVO BILANCIO D'ESERCIZIO relativa alle novità entrate in vigore nel 2016: in questa prima puntata - con 24 pratiche schede - analizziamo le novità e vediamo come dobbiamo comportarci a partire dall'1/1/2016, le principali novità da considerare, i destinatari della direttiva, l'eliminazione dell'area straordinaria dal conto economico, le modifiche allo schema di stato patrimoniale, il rendiconto finanziario, le novità della nota integrativa, costi di sviluppo, di ampliamento...
Giancarlo Modolo

IL PARERE DELL'ESPERTO
Il differimento del termine di approvazione del bilancio d'esercizio a 180 giorni: le casistiche nella seconda metà di aprile ci si chiede spesso se è possibile sosporre l'assemblea di approvazione del bilancio di altri 180 giorni dalla chiusura dell'esercizio (per il 2016 ricordiamo che il termine massimo è il 29 giugno)
Federico Cavioli

Formazione

NOTIZIE FLASH

- Agricoltura: il nuovo registro per varietà ortofruttiva
- Commercialisti con studi aggregati: la proposta del presidente del sindacato Unico
- Evasione: le linee guida per il 2016
- IVA: gli spazi pubblicitari su Google non sono soggetti a imposta
- Canone Rai: ok dal Consiglio di Stato
- INPS: chiarimenti sull'incremento relativo ai contratti di solidarietà
- Agenzia delle Entrate: bonus per casse previdenza e fondi pensionati
- Dichiarativi 2016: ancora per quanto tempo viene codice identificativo del contratto
- Somme iscritte a ruolo: interessi di mora in discesa
- Fisco: controlli sulle auto di lusso

Formazione

NOTIZIARIO QUOTIDIANO

Consulenti Amici

SOFTWARE
E-BOOK
MODULI & FORMULARI
RISPOSTE A QUESITI

NOTIZIARIO QUOTIDIANO
NEWSLETTER SETTIMANALI
CIRCOLARI MENSILI

CONVEGNISTICA
PERCORSI FORMATIVI
VIDEOCONFERENZE ACCREDITATE PER LA FORMAZIONE PROFESSIONALE

Scopri le rubriche del Commercialista Telematico:



www.commercialistatelematico.com

Info@commercialistatelematico.com



Costi per pubblicità non inerenti se l'ASD non è iscritta al Registro Coni

di Isabella Buscema

ASD E PRESUNZIONE ASSOLUTA PER LE SPESE PUBBLICITARIE

Il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili costituisce per il soggetto erogante fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro spesa di pubblicità volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante, mediante una specifica attività del beneficiario. Le somme corrisposte per spese di pubblicità agli enti sportivi dilettantistici sono interamente deducibili nell'esercizio a nulla rilevando l'effettivo ritorno in termini di ricavi da parte dell'impresa erogante, in quanto è la norma stessa, l'articolo 90 della L. 289/2002, nel limite complessivo dei 200.000 euro annui, a prevederne tale qualificazione (cd. presunzione legale assoluta). Questa è la tesi che emerge dalla lettura della decisione della Suprema Corte di Cassazione n. 5720 del 23 marzo 2016⁽¹⁾. In sintesi, conclude la Suprema Corte: *"è proprio il comma 8 dell'articolo 90 a qualificare ex lege tali spese come pubblicitarie, se a) il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica, b) sia rispettato il limite quantitativo di spesa, c) la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello stesso sponsor, d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale (es. apposizione del marchio sulle divise, esibizione di striscioni e/o tabelloni sul campo di gioco, ecc.)"*. Sul punto la difesa del contribuente deve essere, dunque, improntata alla dimostrazione dell'effettività dell'operazione svolta, dando piena prova circa la promozione dell'immagine e l'effettuazione di specifiche attività da parte dell'Ente sportivo. In questo senso, per l'impresa sponsorizzante sarà fondamentale, dapprima verificare l'iscrizione al Coni del sodalizio sportivo, ed in subordine procedere alla redazione di un contratto a prestazioni corrispettive nel quale definire come si manifesterà la pubblicità e gli obblighi a cui sarà tenuto chi organizza gli eventi. Infine, andrà reperita tutta la documentazione a supporto del costo sostenuto quali, ad esempio, locandine, calendari ed opuscoli pubblicitari, striscioni sul campo da gioco, abbinamenti sull'abbigliamento sportivo. Il resto lo prova, come ribadito dalla Cassazione con sentenza n. 5720/2016, l'art. 90 comma 8 della legge 289/2002. L'Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 21/E/2003, ha chiarito che la disposizione di cui all'articolo 90, comma 8, introduce una presunzione assoluta circa la natura delle spese erogate in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche, secondo cui entro il limite di 200.000 euro sono considerate di pubblicità (sul punto vedi anche la risoluzione n. 57/E/2010). La disposizione di cui al comma 8 dell'art 90 della legge finanziaria del 2003, qualifica *ex lege* le spese di sponsorizzazione sportiva come spese pubblicitarie e, pertanto, la predetta norma, conformemente a quanto d'altronde già affermato dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 21/E del 22 aprile 2003, introduce di fatto una presunzione assoluta in merito alla natura di tali spese⁽²⁾.

ULTIMO INTERVENTO DEL GIUDICE DI LEGITTIMITA'

I costi per pubblicità sono non inerenti se l'ASD non è iscritta al Registro CONI. L'iscrizione è un adempimento inderogabile con valore di garanzia, senza cui non si può godere delle agevolazioni in materia. La mancata iscrizione nel suddetto registro comporta il difetto di prova in capo alle beneficiarie dello status di società o associazione sportiva dilettantistica e quindi il difetto di prova in ordine ad uno dei requisiti in relazione ai quali il citato art. 90, comma 8, della L. n. 289/2002 consente, in via di presunzione legale assoluta, di ritenere

Continua

applicabile ai contributi erogati, entro il limite quantitativo legale, in favore di società o associazioni sportive dilettantistiche, la qualificazione di spese di pubblicità volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario (Corte di Cassazione Ordinanza 21 marzo 2017, n. 7202).

I corrispettivi in denaro o in natura, a titolo di sponsorizzazione, erogati da titolari di reddito di impresa a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche, di importo complessivamente non superiore a euro 200mila annui, rappresentano, per coloro che li erogano, spese di pubblicità (per presunzione assoluta) fiscalmente deducibili (ex articolo 108, comma 2, TUIR; articolo 90, comma 8 della Legge 289/2002.) Condizione necessaria per la deducibilità è che le erogazioni devono essere finalizzate alla promozione della propria immagine o prodotti, tramite una specifica ed effettivamente riscontrabile attività posta in essere da parte dei beneficiari, società o associazioni sportive dilettantistiche iscritte al registro CONI. Una volta esclusa la operatività della presunzione legale assoluta citata occorre tener conto che ai fini della deducibilità dei costi come spese di pubblicità, è onere del contribuente provare il requisito dell'inerenza, consistente non solo nella giustificazione della congruità dei costi rispetto ai ricavi ed all'oggetto sociale, ma soprattutto nella prova che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di un ritorno commerciale per l'impresa erogante (cd. requisito dell'inerenza).

Novella normativa :Spese studi e ricerche e di pubblicità e propaganda (art. 108 DPR n. 917/1986)

A decorrere dal bilancio 2016 le spese di studi e ricerche e quelle di pubblicità e propaganda non sono più capitalizzabili ma devono essere integralmente imputate a conto economico nell'esercizio in cui sono sostenute. Di conseguenza, anche ai fini IRES le stesse sono ammesse in deduzione nel limite nella quota imputabile a conto economico. Non è, quindi, più ammessa la deduzione di tali spese in quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi. Nell'ambito del TUIR sono state apportate le seguenti modifiche da parte dell'art. 13-bis, comma 2, lett. c), n. 1), 2), 3) e 4), D.L. 30 dicembre 2016, n.244, : le spese relative a più esercizi di cui all'art. 108, comma 1, sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. È stata eliminata la previsione contenuta nel primo periodo del comma 2 del citato art. 108 relativa alla "ripartizione" in 5 quote delle spese di pubblicità / propaganda. L'art. 13 – bis, co. 2, lett. c), del D.L. n. 244/2016 ha sostituito il co. 1 dell'art. 108 del Tuir, secondo cui le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio: è stato anche abrogato il successivo co. 2, in virtù del quale le spese di pubblicità e propaganda erano deducibili nell'esercizio del sostenimento, oppure in quote costanti nel periodo d'imposta stesso e nei quattro successivi.

Deducibilità

Occorre specificare, quindi, che in materia fiscale de iure condito esistono delle differenze significative con riferimento alla deducibilità delle spese di pubblicità rispetto a quelle di rappresentanza. La normativa di riferimento va rinvenuta nell'art. 108, co. 2, del T.U.I.R. il quale sancisce che le spese di pubblicità e propaganda sono interamente deducibili nell'anno in cui sono state sostenute, mentre, in combinato disposto con il contenuto del decreto ministeriale del 19 novembre 2008, il medesimo articolo statuisce per le spese di rappresentanza il principio della deducibilità entro un limite massimo commisurato ai ricavi realizzati entro il periodo d'imposta. Per cui è prevista una totale deducibilità per le spese di pubblicità (vd. esercizio in cui sono state sostenute) a fronte di una deducibilità soltanto parziale per quelle di rappresentanza.

Spese di pubblicità :Ritorno commerciale per l'impresa erogante

Orbene premesso quanto sopra esposto, ai fini della deducibilità dei costi come spese di pubblicità, è onere del

[Continua](#)

contribuente provare il requisito dell'inerenza, consistente non solo nella giustificazione della congruità dei costi rispetto ai ricavi ed all'oggetto sociale, ma soprattutto nella prova che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di un ritorno commerciale per l'impresa erogante (Cassazione ordinanza del 21 marzo 2017 n. 7202; Cass. sez. 5, 16 settembre 2016, n. 18204; Cass. sez. 5, 23 marzo 2016, n. 5720; Cass. sez. 5, 30 dicembre 2014, n. 27842; Cass. sez. 5, 27 aprile 2012, n. 6548) È onere della parte contribuente dimostrare non solo la congruità dei costi a fini di sponsorizzazione in rapporto all'attività caratteristica e al volume d'affari ma pure la loro idoneità ad ampliare le prospettive di crescita dell'impresa nell'ambito territoriale beneficiato dalle attività di sponsorizzazione; in questa ottica, non è sufficiente che la spesa sia debitamente documentata, occorrendo altresì che ne sia comprovata l'inerenza sotto lo specifico profilo del concetto di vantaggio che, nello specifico contesto territoriale, ne ritraggono le attività del contribuente in termini di allargamento della clientela e di incremento dei ricavi. Il contribuente non può dedurre i costi sostenuti per sponsorizzare (es. di eventi locali come sagre e fiere), a meno che non provi il requisito dell'inerenza sotto il profilo del concetto di vantaggio in termini di allargamento della clientela e d'incremento dei ricavi. (Corte di Cassazione sentenza del 27 maggio 2015, n. 10914.)

Spese di rappresentanza e di pubblicità

Il criterio discrezionale tra spese di rappresentanza e di pubblicità va individuato nella diversità, anche strategica, degli obiettivi, atteso che costituiscono spese di rappresentanza i costi sostenuti per accrescere il prestigio e l'immagine della società e per potenziarne le possibilità di sviluppo, senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, mentre sono spese di pubblicità o propaganda quelle erogate per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque al fine diretto di incrementare le vendite. La deducibilità delle spese relative a un contratto di sponsorizzazione è condizionata alla dimostrazione, posta a carico del contribuente, "del requisito dell'inerenza", consistente non solo nella giustificazione della congruità dei costi, rispetto ai ricavi o all'oggetto sociale, ma soprattutto nell'allegazione delle potenziali utilità per la propria attività commerciale o dei futuri vantaggi conseguibili attraverso la pubblicità svolta dall'impresa in favore del terzo. Il contribuente ha l'onere di dimostrare, non solo la congruità dei costi in rapporto all'attività caratteristica e al volume d'affari, ma anche la loro idoneità ad ampliare le prospettive di crescita, in termini di allargamento della clientela e di incremento di ricavi, nell'ambito territoriale che beneficia dell'attività di sponsorizzazione. Il contribuente, per usufruire della riduzione dell'imponibile, deve dimostrare che l'operazione produce effettivamente benefici e ritorni economici a favore della sua impresa. Il requisito dell'inerenza, che dà il via libera alla deducibilità delle spese di sponsorizzazione, non è dato soltanto dalla congruità dei costi rispetto ai ricavi, ma anche dall'effettiva utilità che la pubblicità svolta dall'impresa a favore del terzo produce per la propria attività. La deducibilità dei costi di pubblicità o sponsorizzazione esige la "previa dimostrazione, a carico del contribuente, del requisito dell'inerenza, consistente non solo nella giustificazione della congruità dei costi, rispetto ai ricavi o all'oggetto sociale, ma soprattutto nell'allegazione delle potenziali utilità per la propria attività commerciale o dei futuri vantaggi conseguibili attraverso la pubblicità svolta dall'impresa in favore del terzo" (C. Cass. 26-11-2014 n. 25100) Costituiscono spese di rappresentanza quelle affrontate per iniziative volte ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'azienda e a potenziarne le possibilità di sviluppo, mentre vanno qualificate come spese pubblicitarie o di propaganda quelle sostenute per la realizzazione di iniziative tendenti, prevalentemente anche se non esclusivamente, alla pubblicizzazione di prodotti, marchi e servizi, o comunque dell'attività svolta. La giurisprudenza ha, pertanto, individuato nell'aspettativa di ritorno commerciale il criterio determinante al fine di distinguere le spese di rappresentanza da quelle di pubblicità: mentre le prime sono contraddistinte da un'aspettativa di un ritorno commerciale indiretto, considerato come rafforzamento delle possibilità di sviluppo dell'impresa con la crescita del merito e dell'immagine, quelle di pubblicità, invece, sono volte a un ritorno

Continua

commerciale diretto con l'aumento, più o meno immediato, delle vendite. Il criterio discrezionale va pertanto individuato "nella diversità, anche strategica, degli obiettivi che, per le spese di rappresentanza, può farsi coincidere con la crescita d'immagine e il maggior prestigio nonché con il potenziamento della possibilità di sviluppo della società; laddove, per le spese di pubblicità o propaganda, di regola, consiste in una diretta finalità promozionale e di incremento commerciale, normalmente, concernente la produzione realizzata in un determinato contesto". Devono farsi rientrare nelle spese di rappresentanza quelle sostenute senza che vi sia una diretta aspettativa di ritorno commerciale, mentre devono inquadrarsi nelle spese di pubblicità quelle realizzate per ottenere un incremento più o meno immediato di quanto propagandato, individuando il criterio distintivo negli obiettivi diversi, anche ai fini strategici, dei due oneri: accrescimento dell'immagine nella rappresentanza e incremento commerciale nella pubblicità.

CORTE DI CASSAZIONE - Ordinanza 06 aprile 2017, n. 8981

Imposte dirette - IRES - Accertamento - Costi - Deducibilità

Rilevato che

Con sentenza in data 27 aprile 2015 la Commissione tributaria regionale della Puglia respingeva l'appello proposto da O.C.S. avverso la sentenza n. 1776/11/14 della Commissione tributaria provinciale di Bari che ne aveva respinto il ricorso contro l'avviso di accertamento IRES ed altro 2009. La CTR osservava in particolare che le riprese fiscali de quibus erano fondate e correlativamente infondati i motivi di gravame sottoposti al suo esame di appello, riscontrandoli puntualmente con riguardo all'inerenza/deducibilità dei costi oggetto delle riprese fiscali medesime (spese di ristorazione, sponsorizzazioni di società sportive, prestazioni di sub-appaltatori) ed alle sanzioni irrogate.

Avverso la decisione ha proposto ricorso per cassazione la società contribuente deducendo quattro motivi.

L'Agenzia delle entrate non si è difesa.

Considerato che

Con il primo motivo - ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - la ricorrente lamenta violazione/falsa applicazione dell'art. 109, comma 5, TUIR, poiché la CTR ha ritenuto non deducibili le spese per somministrazione di alimenti e bevande ai dipendenti.

La censura è inammissibile.

Va infatti ribadito che «In tema di ricorso per cassazione, il vizio di violazione di legge consiste in un'erronea ricognizione da parte del provvedimento impugnato della fattispecie astratta recata da una norma di legge implicando necessariamente un problema interpretativo della stessa; viceversa, l'allegazione di un'erronea ricognizione della fattispecie concreta, mediante le risultanze di causa, inerisce alla tipica valutazione del giudice di merito la cui censura è possibile, in sede di legittimità, attraverso il vizio di motivazione» (ex multis, da ultimo v. Sez. 5, n. 26110 del 2015); altresì che «Con la proposizione del ricorso per Cassazione, il ricorrente non può rimettere in discussione, contrapponendone uno difforme, l'apprezzamento in fatto dei giudici del merito, tratto dall'analisi degli elementi di valutazione disponibili ed in sé coerente; l'apprezzamento dei fatti e delle prove, infatti, è sottratto al sindacato di legittimità, dal momento che nell'ambito di detto sindacato, non è conferito il potere di riesaminare e valutare il merito della causa, ma solo quello di controllare, sotto il profilo logico formale e della correttezza giuridica, l'esame e la valutazione fatta dal giudice di merito, cui resta riservato di individuare le fonti del proprio convincimento e, all'uopo, di valutare le prove, controllarne attendibilità e concludenza e scegliere, tra le risultanze probatorie, quelle ritenute idonee a dimostrare i fatti in discussione» (Sez. 6-5, Ordinanza n. 7921 del 2011).

Il mezzo in esame mira ad elidere tali principi di diritto ed è perciò inammissibile.

Con esso infatti viene messa in discussione la valutazione meritale del giudice di appello sulla quaestio facti della riferibilità dei costi in oggetto all'attività dell'impresa, rilevando appunto in fatto la CTR che nel caso concreto ciò non era predicabile in quanto non provata la presenza in servizio del personale dipendente, ma peraltro più in generale, sempre in punto di fatto, avendo affermato che la società contribuente non aveva assolto l'onere - pacificamente spettante - di provare l'inerenza alla sua attività imprenditoriale dei costi medesimi.

Con il secondo motivo - ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - la ricorrente si duole di violazione/falsa applicazione degli artt. 108, TUIR, 90, comma 8, L. 289/2002, poiché la CTR ha affermato la non inerenza/indeducibilità delle spese di sponsorizzazione di società sportive dilettantistiche oggetto della ripresa fiscale.

La censura è fondata.

Non è infatti dubbio che la seconda disposizione legislativa evocata abbia sancito una presunzione legale di inerenza/deducibilità delle spese de quibus sino alla concorrenza di euro 200.000, qualora erogate a associazioni sportive dilettantistiche, «se (a) il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica, (b) sia rispettato il limite quantitativo di spesa, (c) la sponsorizzazione miri a

Continua

promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor, (d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale (es. apposizione del marchio sulle divise, esibizione di striscioni e/o tabelloni sul campo da gioco, etc.)» (così Sez. 5 n. 5720/2016).

Orbene, risultando nel caso di specie incontestata la ricorrenza di detti presupposti ricavabili dalla disposizione legislativa in esame, sono da ritenersi ultronee le considerazioni fatte sul punto dalla CTR con riguardo alla registrazione e la certezza di data del contratto con la sponsee ASD Libertas Calcio a 5 e la omissione della dichiarazione reddituale annuale da parte dell'altra sponsee Polisportiva Nuova Puglia Sport.

Ugualmente irrilevante deve considerarsi l'ulteriore considerazione del giudice di appello circa la "antieconomicità" della spesa in esame, in ragione della affermata irragionevole sproporzione tra l'entità della stessa rispetto al fatturato/utile di esercizio della società contribuente. In ordine a quest'ultimo profilo deve infatti ribadirsi che quella sancita dall'art. 90, comma 8, legge 289/2002 è una "presunzione assoluta" oltre che della natura di "spesa pubblicitaria", altresì di inerenza della spesa stessa fino alla soglia, normativamente prefissata, dell'importo di euro 200.000, trattandosi nel caso di specie di esborsi che sono pacificamente ben al di sotto di tale limite.

Per tali ragioni, accogliendosi il mezzo de quo la sentenza impugnata merita cassazione in relazione allo stesso.

Con il terzo motivo - ex art. 360, primo comma, n. 5, cod. proc. civ. - la ricorrente denuncia vizio motivazionale, poiché la CTR non ha adeguatamente argomentato in ordine alla contestata ineducibilità di costi per operazioni inesistenti.

La censura è inammissibile.

Trattandosi di "doppia conforme" sulle medesime "questioni di fatto" il mezzo non è infatti proponibile ai sensi dell'art. 348 ter, quinto e quarto comma, cod. proc. civ. (cfr. Sez. U 8053/2014).

Peraltro va notato che, onde evitare la pronuncia di inammissibilità così giuridicamente fondata, la ricorrente nemmeno ha evidenziato che le "questioni di fatto" esaminate dal primo e dal secondo giudice siano diverse (v. Sez. 2, Sentenza n. 5528 del 10/03/2014, Rv. 630359 - 01). Con il quarto motivo - ex art. 360, primo comma, n. 3, cod. proc. civ. - la ricorrente lamenta violazione/falsa applicazione dell'art. 9, comma 1, d.lgs. 471/1007 (ndr art. 9, comma 1, d.lgs. 471/1997), poiché la CTR ha confermato la legittimità della irrogazione delle sanzioni.

La censura è infondata.

Va infatti ribadito il principio di diritto che «In tema di sanzioni tributarie, la violazione ha carattere meramente formale - e, dunque, non è punibile ex art. 10 dello Statuto del contribuente - ove essa non comporti un pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e, al contempo, non incida sulla determinazione della base imponibile dell'imposta e sul versamento del tributo» (Sez. 5, Sentenza n. 27211 del 22/12/2014, Rv. 633939 - 01).

Nel caso di specie la contestazione ha riguardato la contabilizzazione di fatture passive per operazioni inesistenti, sicché ne risulta evidente la irregolarità sostanziale della contabilità aziendale in parte qua, da cui la piena sussistenza dell'illecito sanzionato dall'art. 9, comma 1, d.lgs. 471/1997, come correttamente interpretato ed applicato dalla CTR pugliese.

In conclusione, il ricorso deve dunque essere accolto limitatamente al secondo motivo, rigettati il primo, il terzo ed il quarto, con cassazione della sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvio al giudice a quo per nuovo esame.

P.Q.M.

Accoglie il secondo motivo di ricorso, rigetta il primo, il terzo ed il quarto motivo di ricorso, cassa la sentenza impugnata in relazione al motivo accolto e rinvia alla Commissione tributaria regionale della Puglia, sezione distaccata di Lecce, in diversa composizione, anche per le spese del presente giudizio.

CORTE DI CASSAZIONE - Ordinanza 21 marzo 2017, n. 7202

Fatto e diritto

Costituito il contraddittorio camerale ai sensi dell'art. 380 bis c.p.c., come integralmente sostituito dal comma 1, lett. e), dell'art. 1 - bis del d.l. n. 168/2016, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 197/2016; dato atto che parte ricorrente, a seguito della notifica del decreto di fissazione dell'adunanza in camera di consiglio, con la relativa proposta del relatore, ha depositato memoria, osserva quanto segue:

La CTR della Sicilia, con sentenza n. 505/24/15, depositata l'11 febbraio 2015, non notificata, rigettò l'appello proposto da P.C. S.r.l., (di seguito società) nei confronti dell'Agenzia delle Entrate- Direzione provinciale di Palermo, avverso la decisione della CTP di Palermo, che aveva a sua volta rigettato il ricorso proposto dalla società avverso avviso di accertamento col quale l'Ufficio aveva ripreso a tassazione ai fini Ires, Iva ed Irap, la quota di costi di pubblicità ritenuti non inerenti per l'anno 2007.

Avverso la sentenza della CTR la società ha proposto ricorso per cassazione affidato a due motivi.

L'Agenzia delle Entrate resiste con controricorso.

Con il primo motivo la ricorrente denuncia violazione dell'art. 90, comma 8, della legge n. 289/2002, in relazione all'art. 360, 1°

Continua



comma, n.3 c.p.c., lamentando che erroneamente la sentenza impugnata avrebbe ritenuto non applicabile la presunzione assoluta prevista dalla citata norma in termini di qualificazione, nel limite di 200.000,00 euro, come spesa di pubblicità volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante del corrispettivo in denaro in favore di società o associazioni sportive dilettantistiche, in ragione del fatto che le società sportive beneficiarie delle sponsorizzazioni effettuate dalla società contribuente non erano risultate riconosciute dalle rispettive federazioni sportive, come, secondo la CTR, stabilito espressamente dalla citata legge.

Con il secondo motivo la ricorrente, in subordine, denuncia violazione e falsa applicazione degli artt. 108, comma 2, e 109, comma 5, del d.P.R. n. 917/1986, in relazione all'art. 360, comma 1, n. 3, c.p.c., quanto alla ritenuta non inerenza dei relativi costi, atteso che a mezzo della produzione in atti del bilancio 2007, la società aveva dimostrato di svolgere anche attività di vendita diretta e non solo d'intermediazione, e che ai fini della deducibilità la normativa del TUIR citata prescinde da un giudizio di congruità delle spese in relazione al reddito prodotto, dovendo le stesse rapportarsi al volume complessivo di affari.

Il primo motivo è infondato, anche se va corretta in diritto la relativa motivazione ai sensi dell'art. 384, ultimo comma c.p.c., essendo conforme a diritto il dispositivo della pronuncia in questa sede impugnata.

Invero non rileva, ai fini dell'esclusione della presunzione di cui al menzionato art. 90, comma 8, della legge n. 289/2002, l'iscrizione o meno alle rispettive federazioni delle società beneficiarie del corrispettivo in denaro erogato con le sponsorizzazioni, ma, per quanto qui interessa, la destinazione del contributo ad associazioni sportive o società che, secondo la citata norma, possano essere qualificate come "dilettantistiche".

E proprio in relazione a ciò è diretta la contestazione dell'Ufficio, nell'avviso di accertamento impugnato, quanto al disconoscimento della deducibilità delle spese, della mancata iscrizione al Registro del CONI delle Società/Associazioni sportive dilettantistiche, di entrambe le società beneficiarie dei contributi erogati per l'anno 2007 dalla contribuente.

Ora, se è vero che l'iscrizione presso detto registro è divenuta obbligatoria successivamente all'anno d'imposta cui si riferisce l'accertamento per le a.s.d. (associazioni sportive dilettantistiche) che vogliano essere riconosciute come tali ai fini fiscali, è altrettanto vero che il suddetto registro, in relazione a quanto previsto dall'art. 5, lett. c) e d) del d. lgs. n. 242/1999 sul riordino del CONI, risulta istituito sin dal 2005.

A ciò consegue che la mancata iscrizione nel suddetto registro comporta il difetto di prova in capo alle beneficiarie dello status di società o associazione sportiva dilettantistica e quindi il difetto di prova in ordine ad uno dei requisiti in relazione ai quali il citato art. 90, comma 8, della L. n. 289/2002 consente, in via di presunzione legale assoluta, di ritenere applicabile ai contributi erogati, entro il limite sopra indicato, in favore di società o associazioni sportive dilettantistiche, la qualificazione di spese di pubblicità volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario.

Ugualmente è manifestamente infondato il secondo motivo.

Una volta esclusa la presunzione invocata dalla contribuente nel primo motivo alla stregua delle anzidette ragioni, la sentenza impugnata ha fatto applicazione corretta applicazione in materia dei principi espressi da questa Corte secondo cui, ai fini della deducibilità dei costi come spese di pubblicità, è onere del contribuente provare il requisito dell'inerenza, consistente non solo nella giustificazione della congruità dei costi rispetto ai ricavi ed all'oggetto sociale, ma soprattutto nella prova che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta aspettativa di un ritorno commerciale per l'impresa erogante (cfr., più di recente, Cass. sez. 5, 16 settembre 2016, n. 18204; Cass. sez. 5, 23 marzo 2016, n. 5720; Cass. sez. 5, 30 dicembre 2014, n. 27842; Cass. sez. 5, 27 aprile 2012, n. 6548), ritenendo non provati i suddetti requisiti alla stregua della sola produzione del bilancio della contribuente relativo all'annualità in oggetto.

La proposta del relatore, in virtù delle considerazioni sopra espresse, trova pertanto piena condivisione da parte del collegio, osservandosi ulteriormente che il contenuto della memoria depositata in atti non coglie il punto saliente della controversia in esame, atteso che, diversamente da quanto ivi dedotto, alla stregua di quanto sopra osservato, non è esatta la premessa in fatto dell'argomentazione della ricorrente, secondo cui dallo stesso avviso di accertamento si ricaverebbe la natura delle due associazioni beneficiarie dei contributi di sponsorizzazione come associazioni sportive dilettantistiche, non risultandone, in assenza dell'iscrizione nell'apposto registro del CONI, aliunde provata detta natura, solo in presenza della quale parte ricorrente avrebbe potuto legittimamente invocare la presunzione assoluta di cui all'art. 90, comma 8, della legge n. 289/2002.

Il ricorso va pertanto rigettato.

Le spese del giudizio seguono la soccombenza e si liquidano come da dispositivo.

Va dato atto della sussistenza dei presupposti di legge per il versamento, da parte della ricorrente, dell'ulteriore importo a titolo di contributo unificato pari a quello dovuto per il ricorso.

P.Q.M.

Rigetta il ricorso, previa correzione in diritto dell'impugnata sentenza, e condanna la ricorrente alla rifusione in favore dell'Agenzia delle Entrate delle spese del giudizio di legittimità, che liquida in € 2.600,00 per compenso, oltre spese prenotate a debito.

Ai sensi dell'art. 13 comma 1 quater del d.P.R. n. 115 del 2002, dà atto della sussistenza dei presupposti per il versamento da parte della ricorrente dell'ulteriore importo pari a quello dovuto per il ricorso, a norma del comma 1 — bis dello stesso articolo 13.

COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI BARI**Sentenza 22 marzo 2017, n. 987**

Svolgimento del processo

Con ricorso in Appello R.G.A. n. 678/2016 avverso sentenza n. 2333/03/15 della CTP di Bari del 18.05.2015 e depositata il 22/06/2015 in cui la CTP di Bari accoglieva parzialmente il ricorso, ritenendo deducibili le spese di sponsorizzazione, trattandosi di spesa che rientra nella strategia di marketing e confermando la legittimità del rilievo relativo all'indebita deduzione dell'importo di € 18.812,83 "sopravvenienze passive" per errata applicazione del principio di competenza, proposto dal contribuente contro l'avviso di accertamento n. TVF030205728/2014 notificato il 21.11.2014 emesso ai sensi dell'art. 39,1° comma lett. c), d) ed art. 40 del DPR n. 600 del 1973, atto con cui l'Ufficio rideterminava il reddito dichiarato della società Rag. P.G. - Figli - Srl.

In data 11.02.2016 è stato depositato in Commissione Tributaria Regionale Bari il ricorso in appello da parte dell'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Bari Ufficio Legale impugnando la sentenza nella parte sfavorevole all'Ufficio confermando le controdeduzioni depositate in primo grado. L'appellante ricorre preliminarmente eccependo la nullità della sentenza per insufficiente motivazione, poiché non è stato evidenziato l'iter logico - giuridico per il quale le spese contestate relative all'operazione di sponsorizzazione poste a base dell'atto di accertamento sono state considerate legittime. Inoltre eccepisce il vizio di insufficienza ed inadeguatezza della sentenza, pure per violazione e falsa applicazione dei principi di cui all'art. 109 del TUIR n. 917/86 e all'art. 2729 c.c.. L'appellante ritiene insufficiente la pronuncia del primo collegio tributario che ha accolto parzialmente il ricorso in modo generico ritenendo certi ed inerenti i costi senza dimostrare e circostanziare quali sono stati gli elementi precisi e puntuali così come richiesto dall'art. 109 del TUIR che hanno condotto alla determinazione che trattasi di costi deducibili.

Chiede a codesta C.T.:

- La conferma della validità dell'avviso di accertamento n. TVF030205728/2014;
- Con vittoria di spese di giudizio ed onorari del doppio grado di giudizio.

Motivi della decisione

Visti gli atti del fascicolo processuale

Premesso che oggetto di impugnazione è la sentenza n. 2333/03/15 della CTP di Bari del 18.05.2015 e depositata il 22/06/2015; Tenuto conto che la sentenza ha modificato parzialmente l'avviso di accertamento TVF030205728/2014 emesso dall'Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Bari ed ha riconosciuto la deducibilità delle spese di sponsorizzazione e confermando la legittimità del rilievo relativo all'indebita deduzione dell'importo di € 18.812,83 "sopravvenienze passive";

Tenuto conto dell'eccezione di nullità della sentenza per insufficiente motivazione, si evidenzia come la CTP di Bari ha rilevato che il contribuente ha dato prova in atti della deducibilità delle spese di sponsorizzazione sostenute nell'anno 2010 sia con riferimento alla violazione dell'art. 25 L. 133 del 13.05.1999 e sia con riferimento alla utilità dei costi in oggetto poiché si riferiscono a spese di marketing per il raggiungimento di una maggiore evidenza dell'azienda.

Considerato che la CTP di Bari ha indicato precisamente l'iter logico-giuridico, indicando esattamente l'analisi effettuata, individuando precisamente la documentazione prodotta in atti ed avendo richiamato ed evidenziato la validità dell'inerenza e la finalità dei costi sostenuti;

Considerato che è stata decretata l'illegittimità del recupero a tassazione dei costi sostenuti per le spese di marketing;

Tenuto conto dell'art. 90 comma 8 della L. 298/02 che introduce un'ipotesi di presunzione assoluta circa la natura e la qualifica delle spese di pubblicità e sponsorizzazione sostenute a favore di associazioni sportive e società sportive dilettantistiche ai sensi dell'art. 74 c. 2 (ora 108 c.2) del TUIR DPR 917/1986;

Considerato che è evidente che trattasi di costi integralmente deducibili ai sensi dell'art. 108 c. 2 del TUIR nell'esercizio in cui sono state sostenute;

Considerata l'eccezione dell'errata motivazione della sentenza per violazione e falsa applicazione dell'art. 109 DPR 917/86 e dell'art. 2729 c.c., la sentenza de quo indica chiaramente il riconoscimento dell'inerenza del costo riconoscendo l'impresa come l'unico soggetto idoneo a scegliere e valutare l'efficacia delle proprie strategie commerciali, e si ribadisce come l'Ufficio non possa in alcun caso sostituirsi nella attività di programmazione commerciale aziendale;

Considerato l'appello incidentale sul punto della nullità dell'avviso di accertamento per violazione del principio del contraddittorio si ritiene che l'istituto del contraddittorio possa scaturire da diverse fonti di innesco tra cui l'accertamento con adesione, strumento nella piena disponibilità del contribuente. La Cassazione SU n. 19667/2014 afferma che il contraddittorio endo-procedimentale è principio fondamentale dell'ordinamento ma non esprime in nessun punto la necessità che l'iniziativa sia sempre e solo dell'Ufficio. La sentenza di primo grado infatti valuta puntualmente lo svolgimento di tutta l'attività di verifica svolta e sottolinea la partecipazione attiva del contribuente. Inoltre in tema di accertamento analitico induttivo ai sensi dell'art. 39 c. 1 lett. d) DPR 600/73 e 54 c. 2 DPR 633/72, non sussiste l'obbligo dell'Ufficio di instaurare il contraddittorio preventivo con il contribuente, poiché il diritto di difesa del contribuente non subisce alcun pregiudizio potendosi esercitare in tutti i modi previsti dalle norme, come ad esempio nel caso in cui al contribuente nei cui confronti sia stato notificato avviso di accertamento o di rettifica, non preceduto dall'invito di cui all'articolo 5 D. Lgs. 218/97,

Continua

può formulare anteriormente all'impugnazione dell'atto innanzi la commissione tributaria provinciale, istanza in carta libera di accertamento con adesione per la definizione ed aprire la fasi del contraddittorio.

Tenuto conto delle doglianze del contribuente in merito alla mancanza di motivazioni dell'avviso di accertamento, si riscontra come l'atto di accertamento ai sensi della Cass. n. 2527/04 soddisfi l'obbligo di motivazione quando l'A.F. adempie all'obbligo di informazione completa sulla pretesa tributaria e ed indichi gli elementi essenziali della pretesa stessa.

Considerato nell'appello incidentale il richiamo alla nullità per infondatezza del merito-violazione e falsa applicazione dell'art. 109 del TUIR e dell'art. 19 e art. 19 bis del DPR 633/72 con riferimento ai costi non di competenza di € 18.812,33 ritenuto che il "rinvio" all'esercizio 2010 a causa del passaggio della tenuta contabilità ultradecennale dell'azienda dal consulente esterno alla contabilità interna dei costi in oggetto più che rispettare il criterio della eccezionalità violi il rispetto delle disposizioni previste dall'art. 109 del TUIR in quanto in sede di verifica ed anche successivamente non è stata esibita alcuna documentazione certa e precisa comprovante la sussistenza dei requisiti previsti per il "rinvio" all'anno 2010 dei costi.

Considerata la circolare dell'AE 31/E del 2012 e la natura facoltativa della compensazione, e che il contribuente non ha attivato in alcun modo il procedimento di adesione né ha mai attivato il procedimento di rinuncia della domanda di rimborso né è preclusa la possibilità del contribuente di avvalersi del procedimento volontario di compensazione previsto.

P.Q.M.

Rigetta l'appello principale nonché l'appello incidentale. Compensa le spese del presente grado.

Note

(1) Laddove non vi sia un nesso alcuno tra l'attività sponsorizzata e quella posta in essere dallo sponsor, le relative spese non possono essere considerate di pubblicità, e come tali integralmente deducibili, ma devono ritenersi spese di rappresentanza soggette ai limiti previsti dall'art. 108 TUIR e delle disposizioni attuative

(2) L'art. 90 comma 8 della L. 298/02 introduce un presunzione assoluta circa la natura e la qualifica delle spese di pubblicità e sponsorizzazione sostenute a favore di associazioni sportive e società sportive dilettantistiche ai sensi dell'art. 74 c. 2 (ora 108 c.2) dei TUIR DPR 917/1986; Trattasi di costi integralmente deducibili ai sensi dell'art. 108 c. 2 del TUIR nell'esercizio in cui sono stati sostenuti. In riferimento al riconoscimento dell'inerenza del costo occorre riconoscere l'impresa come l'unico soggetto idoneo a scegliere e valutare l'efficacia delle proprie strategie commerciali, e pertanto si ribadisce che l'Ufficio non può in alcun caso sostituirsi nella attività di programmazione commerciale aziendale (COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE DI BARI - Sentenza 22 marzo 2017, n. 987) Il recupero del costo di pubblicità inferiore a 200mila euro è illegittimo, poiché la deducibilità di questi oneri è prevista espressamente dalla norma(art. 90, comma 8, L. 289/2002) con una presunzione assoluta. La norma (art 90, comma 8, L. 289/2002)ha introdotto una «presunzione assoluta» oltre che della natura di «spesa pubblicitaria», anche dell'inerenza fino alla soglia di 200mila euro, con la conseguenza che nessuna diversa valutazione è consentita agli uffici.(CORTE DI CASSAZIONE - Ordinanza 06 aprile 2017, n. 8981)

(3) Vd CTR di Torino (sent. n. 858 del 05.07.2016), la quale afferma "entro il limite di 200.000 euro gli esborsi per sponsorizzazione a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche debbano essere considerati sempre integralmente deducibili".

(4) Per poter usufruire delle agevolazioni normativamente previste per le società sportive dilettantistiche non è sufficiente che le stesse siano state costituite nei modi e nelle forme previste dai commi 17 e 18 dell'art. 90 della l. 289/2002 e che esista una successiva affiliazione alla Federazione o all'ente di promozione sportiva, ma è necessaria anche la successiva iscrizione nel registro del CONI che resta, quest'ultimo, l'unico organismo certificatore dell'attività sportiva svolta dalla società e dalle associazioni dilettantistiche.(CTR 09-03-2015 n.873 sez. 1 (MILANO)

CONTRA, CTR 03-07-2014 n.3575(MILANO secondo cui : Le Associazioni sportive dilettantistiche (ASD) beneficiano del regime fiscale di favore (Legge n. 398/1991), pur non avendo provveduto ad iscriversi al registro del CONI, in presenza di tutti i requisiti sostanziali per l'applicazione delle disposizioni di cui alla legge n. 398 del 1991. In particolare, la presenza dell'affiliazione alla federazione sportiva di appartenenza, in mancanza di violazione sostanziali (come ad esempio: la distribuzione diretta o indiretta di utili; proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali superiori a euro 250.000; violazione sistematica della clausola della democraticità prevista dall'articolo 90, comma 18, lettera e), della legge n. 289 del 2002), determinano la permanenza dei benefici fiscali previsti dalla legge 398/1991, qualora, sulla base di una valutazione globale, risultino posti in essere dall'associazione i comportamenti che garantiscono il raggiungimento delle finalità perseguite dalla legge agevolativa.

Contra, CTR 16-11-2011 n.310 sez. 22 ROMA secondo cui : La mancata iscrizione al registro tenuto dal Coni non priva l'associazione del requisito essenziale per essere considerato ente dilettantistico senza scopo di lucro. A questa Commissione appare eccessivo escludere l'associazione appellante dai benefici fiscali previsti, per il solo fatto formale di non essere stata iscritta in un registro tenuto a cura del Coni, la cui obbligatorietà è stata "alternante" nelle annualità di cui trattasi ed abolita nell'anno successivo. Le regole per la tenuta di detto registro, peraltro, sono state istituite solo nel 2004.

(5) Art. 108. - Spese relative a più esercizi

1. Le spese relative a più esercizi sono deducibili nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

2. Le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse. Le spese del periodo precedente sono

Continua



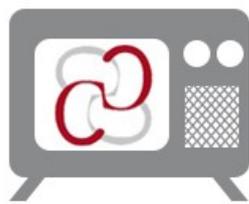
commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari: a) all'1,5 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni; b) allo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni; c) allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.

3. Le quote di ammortamento dei beni acquisiti in esito agli studi e alle ricerche sono calcolate sul costo degli stessi diminuito dell'importo già dedotto. Per i contributi corrisposti a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici a fronte dei costi relativi a studi e ricerche si applica l'articolo 88, comma 3.

4. Le spese di cui al presente articolo sostenute dalle imprese di nuova costituzione, comprese le spese di impianto, sono deducibili secondo le disposizioni dei commi 1 e 2 a partire dall'esercizio in cui sono conseguiti i primi ricavi.

4-bis. Ai fini dell'applicazione delle disposizioni di cui al comma 2, il contribuente può interpellare l'amministrazione, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), in ordine alla qualificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza.

Eventi formativi in modalità e-learning

**TELE
FISCUS**

Il condono delle liti fiscali pendenti

27 Aprile 2017**Relatore Avv. Maurizio Villani**

orario: 15.30 - 18.00

Non sono previsti Crediti Formativi

Dopo le cartelle di Equitalia, il governo pensa alla rottamazione dei ricorsi pendenti in materia fiscale: una montagna che vale 32 miliardi di euro, mettendo insieme i fascicoli fermi nelle commissioni tributarie di primo e secondo grado con quelli arrivati fino in Cassazione. L'Avvocato Villani analizza nel dettaglio questa importante tematica che può essere utilissima per chi ha contenziosi fiscali in corso, che potranno essere chiusi "a saldo e stralcio". E' importante valutare la convenienza della definizione a 360° per evitare spiacevoli conseguenze.

La partecipazione alla Videoconferenza è GRATUITA

Super-ammortamento beni strumentali nuovi

di Annamaria Bettagno e Giancarlo Modolo

Con l'art. 1, commi 8 - 10, della legge di bilancio 2017, è stato prorogato il super-ammortamento - di cui all'art. 1, comma 91, della legge di stabilità 2016. Si tratta della maggiorazione del 40% degli ammortamenti che, ai fini delle imposte sui redditi, compete ai soggetti titolari di reddito d'impresa e agli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi entro il 31 dicembre 2017 o entro il 30 giugno 2018 a condizione, però, che entro il 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Dall'agevolazione sono espressamente esclusi dall'agevolazione, oltre a specifici beni per determinate attività espressamente individuate dai disposti normativi, anche gli acquisti:

- ✗ di beni materiali strumentali per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%;
- ✗ di fabbricati e di costruzioni.

Ai fini procedurali si deve trattare di investimenti in beni strumentali di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa, tenendo presente che:

- rientrano nell'agevolazione anche i beni di costo unitario inferiore a € 516,46, in quanto tale limite si riferisce al costo del bene ante maggiorazione del 40%;
- sono strumentali per il comodante i beni utilizzati dal comodatario nell'ambito dell'attività funzionale all'esigenza di produzione del comodante e che cedono le proprie utilità anche all'impresa comodante.

Altra agevolazione può essere individuata nell'iper-ammortamento al 150% per i beni destinati a favore i processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello « Industria 4.0 », nel qual caso i beni devono necessariamente risultare quelli compresi negli elenchi di cui agli allegati A e B della legge.

Limitando l'analisi al cosiddetto "super-ammortamento", si pone in rilievo che per gli acquisti di beni materiali strumentali nuovi effettuati nel periodo predetto:

- ⊙ il costo di acquisizione deve essere maggiorato del 40%;
- ⊙ tale maggiorazione ha effetto ai fini delle imposte sui redditi e con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento.

In altri termini, il beneficio si traduce in un incremento del costo di acquisizione del bene, che determina un aumento della quota annua di ammortamento fiscalmente deducibile.

In altri termini, tale maggiorazione si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile e che deve necessariamente risultare fruita, per quanto riguarda l'ammortamento dei beni, in relazione ai coefficienti stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988, ridotti alla metà per il primo esercizio per i soggetti titolari di reddito d'impresa, tenendo in considerazione che:

- se in un periodo d'imposta si fruisce dell'agevolazione in misura inferiore al limite massimo consentito, il

Continua

- differenziale non dedotto non potrà essere recuperato in alcun modo nei periodi d'imposta successivi;
- il costo del bene agevolabile deve necessariamente risultare assunto al netto di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione, con l'eccezione di quelli non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi;
 - le disposizioni normative inerenti al cosiddetto super ammortamento non recano alcuna specifica previsione finalizzata a disciplinare tale aspetto e, conseguentemente, la maggiorazione del 40% si deve ritenere fruibile anche in presenza di altre misure di favore, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non dispongano diversamente;
 - per i soggetti o contribuenti che determinano il reddito imponibile sulla base delle risultanze del conto economico, la maggiorazione non risulta legata alle valutazioni di bilancio, ma deve solamente risultare correlata ai coefficienti di ammortamento fiscale. In concreto, tale maggiorazione si traduce in un componente negativo di reddito che, pur non essendo imputato al conto economico, risulta fiscalmente deducibile;
 - la maggiorazione del costo si applica esclusivamente con "riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento", per cui la medesima non rileva ai fini del calcolo della plusvalenza/minusvalenza derivante dalla cessione del bene;
 - per i beni adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e all'uso personale del contribuente, la maggiorazione del 40% esplicherà gli effetti non in misura piena, ma nella misura del 50%.

Da quanto accennato, si deduce, come regola generale procedurale, che per individuare coerentemente l'agevolazione in argomento è necessario calcolare:

la base di riferimento per l'applicazione dell'incentivo, cioè il costo di acquisizione del bene maggiorato del 40%:

$$[\text{costo d'acquisto del bene} + (\text{costo d'acquisto del bene} \times 40\%)]$$

- le quote d'ammortamento fiscale con "super ammortamento":

$$[\% \text{ coefficiente di ammortamento applicata costo di acquisizione del bene maggiorato del 40\%}]$$

tenendo presente che, per quanto concerne i beni acquisiti in proprietà, la maggiorazione, non essendo correlata alle valutazioni di bilancio, deve essere fruita in base ai coefficienti di ammortamento espressamente previsti con decorrenza dall'esercizio di entrata in funzione del bene, ridotti alla metà per il primo esercizio sociale o periodo d'imposta.

In pratica, se un'impresa, per l'acquisto di un bene strumentale nuovo, sostiene un costo complessivo pari a € 100.000,00, ai fini dell'ammortamento fiscale il costo deducibile potrà risultare pari a € 140.000,00.

Se l'aliquota di ammortamento prevista è:

del 10%, la deduzione media annua sarà pari a € 24.000,00, invece che a € 10.000,00;

del 20%, la deduzione media annua sarà pari a € 28.000,00, invece che a € 20.000,00;

come schematizzato nei seguenti prospetti:

⊙ aliquota di ammortamento pari al 10%:

<i>periodo d'imposta</i>	<i>quota ammortamento fiscale</i>	<i>maxi ammortamento (variazione in diminuzione)</i>	<i>ammontare dedotto</i>
1	5.000,00	2.000,00	7.000,00
2	10.000,00	4.000,00	14.000,00
3	10.000,00	4.000,00	14.000,00
4	10.000,00	4.000,00	14.000,00
5	10.000,00	4.000,00	14.000,00
6	10.000,00	4.000,00	14.000,00
7	10.000,00	4.000,00	14.000,00
8	10.000,00	4.000,00	14.000,00
9	10.000,00	4.000,00	14.000,00
10	10.000,00	4.000,00	14.000,00
11	5.000,00	2.000,00	7.000,00
Totali	100.000,00	40.000,00	140.000,00

⊙ aliquota di ammortamento pari al 20%:

<i>periodo d'imposta</i>	<i>quota ammortamento fiscale</i>	<i>maxi ammortamento (variazione in diminuzione)</i>	<i>ammontare dedotto</i>
1	10.000,00	4.000,00	14.000,00
2	20.000,00	8.000,00	28.000,00
3	20.000,00	8.000,00	28.000,00
4	20.000,00	8.000,00	28.000,00
5	20.000,00	8.000,00	28.000,00
6	10.000,00	4.000,00	14.000,00
Totali	100.000,00	40.000,00	140.000,00

Ai fini fiscali, l'art. 102, del Tuir, prevede espressamente la riduzione alla metà del coefficiente ordinario per il primo esercizio di entrata in funzione o di utilizzo del bene.

Al riguardo, il Principio contabile nazionale Oic n. 16, pone in rilievo che "la regola di utilizzare la metà dell'aliquota normale d'ammortamento per i cespiti acquistati nell'anno è accettabile, se la quota di ammortamento ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso", per cui tale modalità può risultare, per i beni strumentali acquistati nell'anno, applicata anche ai fini civilistici.

Ne deriva, pertanto, che in relazione a quanto accennato, che nell'ambito della realtà gestionale si può generare un disallineamento tra l'applicazione della disciplina civilistica, rispetto a quella fiscale che incide anche per l'individuazione delle quote inerenti al maxi ammortamento.

A chiarimento, di seguito, si schematizzano le situazioni di maxi ammortamento, dove nel primo anno dell'esercizio sociale o periodo d'imposta di utilizzo del bene strumentale, si ipotizza l'applicazione:

Continua



- delle aliquote civile e fiscali ridotte alla metà.

Caso

Si consideri l'acquisto effettuato in data 1° novembre 2017 di un bene strumentale nuovo da parte di una società a responsabilità limitata il cui prezzo è stato di € 200.000,00 (più Iva) e per il quale il coefficiente di ammortamento è stabilito nella misura del 15%.

Analisi

La base di calcolo per l'individuazione delle quote di ammortamento:

- ✗ ai fini civilistici è pari a € 200.000,00 (considerando l'Iva interamente detraibile);
- ✗ ai fini fiscali è pari a € 280.000,00 [€ 200.000,00 + (40% di € 200.000,00)];
- ✗ da cui è possibile individuare le quote annue di ammortamento base di entità pari:
- ✗ a € 30.000,00 ai fini civilistici (15% di € 200.000,00);
- ✗ a € 42.000,00 ai fini fiscali (15% di € 280.000,00).

Piani di ammortamento
 civilistico:

Periodo d'imposta	Coefficiente di ammortamento applicato	Ammortamento di competenza	Fondo di ammortamento
2017	7,50% (50% di 15%)	15.000,00	15.000,00
2018	15%	30.000,00	45.000,00
2019	15%	30.000,00	75.000,00
2020	15%	30.000,00	105.000,00
2021	15%	30.000,00	135.000,00
2022	15%	30.000,00	165.000,00
2023	15%	30.000,00	195.000,00
2024	15% [residuo]	5.000,00	200.000,00
Totale	-	200.000,00	-

 fiscale:

Periodo d'imposta	Coefficiente di ammortamento applicato	Ammortamento di competenza civilistico	Ammortamento con maggiorazione 40%
2017	7,50% (50% di 15%)	15.000,00	21.000,00
2018	15%	30.000,00	42.000,00
2019	15%	30.000,00	42.000,00
2020	15%	30.000,00	42.000,00
2021	15%	30.000,00	42.000,00
2022	15%	30.000,00	42.000,00
2023	15%	30.000,00	42.000,00
2024	15% [residuo]	5.000,00	7.000,00
Totale	-	200.000,00	280.000,00

Continua



- ⊙ individuazione dell'importo extra-contabile da indicare in sede di adempimento dichiarativo tra le "variazioni in diminuzione":

Periodo d'imposta	Ammortamento di competenza	Ammortamento con maggiorazione 40%	Variazione in diminuzione
2017	15.000,00	21.000,00	6.000,00
2018	30.000,00	42.000,00	12.000,00
2019	30.000,00	42.000,00	12.000,00
2020	30.000,00	42.000,00	12.000,00
2021	30.000,00	42.000,00	12.000,00
2022	30.000,00	42.000,00	12.000,00
2023	30.000,00	42.000,00	12.000,00
2024	5.000,00	7.000,00	2.000,00
Totale	200.000,00	280.000,00	-

dell'aliquota civilistica rapportata all'effettivo periodo di utilizzo (ammortamento in dodicesimi), mentre quella fiscale ridotta alla metà.

Caso

si consideri l'acquisto effettuato in data 1° novembre 2017 di un bene strumentale nuovo da parte di una società a responsabilità limitata il cui prezzo è stato di € 200.000,00 (più Iva) e per il quale il coefficiente di ammortamento è stabilito nella misura del 15%.

Analisi

La base di calcolo per l'individuazione delle quote di ammortamento:

- ✖ ai fini civilistici è pari a € 200.000,00 (considerando l'Iva interamente detraibile), tenendo in considerazione che per il primo anno la quota di competenza deve essere individuata in dodicesimi;
- ✖ ai fini fiscali è pari a € 280.000,00 [€ 200.000,00 + (40% di € 200.000,00)];
- ✖ da cui è possibile individuare le quote annue di ammortamento base di entità pari:
- ✖ a € 30.000,00 ai fini civilistici (15% di € 200.000,00);
- ✖ a € 42.000,00 ai fini fiscali (15% di € 280.000,00).

Piani di ammortamento

- ⊙ civilistico:

Periodo d'imposta	Coefficiente di ammortamento applicato	Ammortamento di competenza	Fondo di ammortamento
2017	2,50% (2/12 di 15%)	5.000,00	5.000,00
2018	15%	30.000,00	35.000,00
2019	15%	30.000,00	65.000,00
2020	15%	30.000,00	95.000,00
2021	15%	30.000,00	125.000,00
2022	15%	30.000,00	155.000,00
2023	15%	30.000,00	185.000,00
2024	15% [residuo]	15.000,00	200.000,00
Totale	-	200.000,00	-

Continua



Anno 2017 ▼

Numero 4 ▼

Aprile ▼

Sezione ▼

Bilancio

☉ fiscale:

<i>Periodo d'imposta</i>	<i>Coefficiente di ammortamento applicato</i>	<i>Ammortamento di competenza civilistico</i>	<i>Ammortamento con maggiorazione 40%</i>
2017	2,50% (2/12 di 15%)	5.000,00	7.000,00 (5.000,00 x 1,40)
2018	15%	30.000,00	42.000,00
2019	15%	30.000,00	42.000,00
2020	15%	30.000,00	42.000,00
2021	15%	30.000,00	42.000,00
2022	15%	30.000,00	42.000,00
2023	15%	30.000,00	42.000,00
2024	15% [residuo]	15.000,00	21.000,00
Totale	-	200.000,00	280.000,00

☉ individuazione dell'importo extra-contabile da indicare in sede di adempimento dichiarativo tra le "variazioni in diminuzione":

<i>Periodo d'imposta</i>	<i>Ammortamento di competenza</i>	<i>Ammortamento con maggiorazione 40%</i>	<i>Variazione in diminuzione</i>
2017	5.000,00	7.000,00	2.000,00
2018	30.000,00	42.000,00	12.000,00
2019	30.000,00	42.000,00	12.000,00
2020	30.000,00	42.000,00	12.000,00
2021	30.000,00	42.000,00	12.000,00
2022	30.000,00	42.000,00	12.000,00
2023	30.000,00	42.000,00	12.000,00
2024	15.000,00	21.000,00	6.000,00
Totale	200.000,00	280.000,00	-

L'azione di responsabilità civile verso gli amministratori è estesa ai fatti lesivi della *par condicio*

di Gianfranco Benvenuto

In materia di responsabilità degli amministratori nei confronti della massa dei creditori, la giurisprudenza della S. C. è pervenuta ad un arresto importante che ribalta l'orientamento nella giurisprudenza di merito in relazione al trattamento dei pagamenti eseguiti dall'amministratore (o dal liquidatore) in violazione della *par condicio*.

Il caso esaminato è classico: in un fallimento il curatore si costituisce parte civile nel processo penale avviato per fatti di bancarotta preferenziale; l'imputato patteggia senza il consenso (non previsto) della parte civile che, a quel punto, per gli stessi fatti chiama in giudizio in sede civile sia l'amministratore che il beneficiario dei pagamenti, **addebitandogli la lesione alla *par condicio***.

Sia il Tribunale che la C. Appello negano la legittimazione attiva del curatore disconoscendo natura di azione di massa alla sua domanda risarcitoria sostenendo che il pagamento preferenziale non sarebbe idoneo a recare alcun danno al patrimonio sociale ma solo ai creditori lesi il cui interesse può essere direttamente tutelato ex art 2395 c.c. a fallimento chiuso (cfr. Trib. Milano, 22/12/2010. e Trib. Milano, 18/01/2011).

Le Sezioni Unite del S.C. con la **sentenza n 1641 del 23/01/2017** hanno ribaltato questo orientamento facendo una serie di affermazioni chiarificatrici anche sotto altri aspetti utili.

Innanzitutto affermano che il curatore ha sempre la **legittimazione attiva al risarcimento del danno per fatto illecito** derivante dagli artt. 185 c.p. e 2043 c.c. che può affiancarsi alla concorrente responsabilità contrattuale (ex art 2393 c.c. che presuppone un danno in conseguenza della violazione di doveri imposti dalla legge e dall'atto costitutivo) o extracontrattuale (ex art 2394 c.c. che presuppone l'insufficienza patrimoniale cagionata dall'inosservanza degli obblighi di conservazione del patrimonio sociale) su cui si fondano le azioni contro gli amministratori.

La seconda affermazione attiene al **superamento del difetto di legittimazione attiva del curatore contro gli amministratori di s.r.l.** a cui venga addebitata la violazione degli obblighi alla conservazione del patrimonio sociale.

La tesi del difetto di legittimazione fondava sulla considerazione che l'art 146 l.f. farebbe un implicito richiamo alle azioni disciplinate nel codice civile il cui art 2476 c.c., per quanto riguarda le s.r.l., non contempla la fattispecie della responsabilità extracontrattuale prevista dall'art. 2394 c.c. ma solo quella contrattuale.

A questo orientamento la S.C. oppone l'osservazione che la legittimazione del curatore ad esercitare "**le azioni di responsabilità contro gli amministratori**" secondo il **disposto di cui all'art 146 l.f. è da intendersi come facoltà ampia**, comprensiva di qualsiasi azione di responsabilità sia ammessa contro gli amministratori di qualsiasi società.

Infine la sentenza affronta l'argomento -centrale- della neutralità rispetto al patrimonio sociale del pagamento preferenziale responsabile di una diminuzione dell'attivo in misura esattamente pari a quella del passivo, senza, quindi, danno alla società.

Le SS. UU. affermano che la destinazione del patrimonio sociale alla garanzia dei creditori, va considerata nella

Continua

prospettiva della prevedibile procedura concorsuale che espone il creditore alla falciatura fallimentare attraverso l'esercizio dell'azione revocatoria la cui funzione è appunto quella di ricondurre al concorso chi se ne sia sottratto, con la conseguenza che la **volontaria lesione della par condicio rappresenta un'espressione dell'inosservanza agli obblighi della conservazione** dell'integrità del patrimonio sociale.

Anche sotto il profilo economico il pagamento di un creditore in misura superiore a quella che otterrebbe in sede concorsuale comporta per la massa dei creditori una minore disponibilità patrimoniale cagionata appunto dall'inosservanza degli obblighi di conservazione del patrimonio sociale in funzione di garanzia dei creditori.

Il principio di diritto a cui perviene la sentenza è pertanto il seguente: *“il curatore ha legittimazione attiva unitaria in sede penale come in sede civile all'esercizio di qualsiasi azione di responsabilità sia ammessa contro gli amministratori di qualsiasi società anche per i fatti di bancarotta preferenziale commessi mediante pagamenti eseguiti in violazione del pari concorso dei creditori”*.

Dunque la sentenza sdogana la possibilità di agire anche sotto il profilo civilistico contro gli amministratori che in epoca precedente al fallimento abbiano eseguito pagamenti preferenziali.

Occorre osservare tuttavia che **non ogni pagamento lesivo della par condicio dà luogo al reato di bancarotta preferenziale**: l'art 216 III comma l.f. richiede la presenza del dolo specifico consistente nella volontà di recare un vantaggio al creditore soddisfatto con l'accettazione della eventualità di un danno per gli altri secondo lo schema del **dolo eventuale** (così Cass. pen. 5/4/2014 n16983).

Occorre dunque il concorso della consapevolezza e della finalità lesiva, che, ad esempio, non sussiste nel caso in cui il pagamento sia volto, in via esclusiva o prevalente, alla salvaguardia dell'attività sociale o imprenditoriale ed il risultato di evitare il fallimento possa ritenersi più che ragionevolmente perseguibile.

Un'altra osservazione è che **i pagamenti preferenziali non sono sovrapponibili a quelli revocabili** sia in quanto questi ultimi prescindono da qualsiasi ipotesi di dolo o perfino dall'effettiva lesione della *par condicio* (che è presunta come hanno insegnato le SS.UU. con sentenza 28/03/2006 n 7028), sia in quanto con la revocatoria possono essere colpiti solo gli atti compiuti in un arco temporale circoscritto di 6 o 12 mesi.

L'azione di responsabilità offre invece uno spettro di ipotesi temporali più ampio sotto la condizione ovviamente che venga offerta la prova della volontà, nella accezione del dolo eventuale, di ledere la *par condicio*.

Ma soprattutto l'azione revocatoria si rivolge al percipiente il pagamento mentre (normalmente) l'azione di responsabilità colpisce l'autore materiale del pagamento attraverso il quale ha leso l'integrità patrimoniale a garanzia dei creditori.

Una riflessione a parte meritano i **pagamenti esenti da revocatoria** ex art 67 III comma l.f. per i quali il legislatore ha stabilito l'irrelevanza della lesione della *par condicio* in funzione della prevalenza dell'interesse al soddisfacimento del credito anche se eseguito durante il c.d. periodo sospetto, circostanza che porterebbe a prima vista a concludere per l'irrelevanza penale del pagamento “preferenziale”.

Alcune situazioni si prestano tuttavia ad essere strumentalizzate: si pensi al rientro dal debito bancario effettuato anteriormente al c.d. periodo sospetto, eseguito in funzione protettiva dell'obbligazione fideiussoria rilasciata dall'imprenditore; oppure al pagamento del canone d'affitto del capannone la cui proprietà è riferibile allo stesso amministratore della società in crisi.

Nelle ipotesi riferite il criterio discrezionale sta nella **finalità perseguita dall'agente**: se risulta prevalente l'intenzione di alleggerire la pressione dei creditori in vista di un presumibile riequilibrio finanziario e patrimoniale, ciò rende il pagamento incompatibile con il delitto di bancarotta preferenziale (cfr Cass 26/09/2013 n 48802), diversamente se emerge la strumentalizzazione dell'esenzione da revocatoria ciò non garantisce dall'esclusione del reato con addebito della violazione dell'integrità patrimoniale.

Peraltro la circostanza che l'art 217 bis l.f. preveda, dal 2012, un'esenzione specifica dalla bancarotta per i pagamenti effettuati in esecuzione di concordato, di A.d.R. ex art 182 bis l.f. o di piano attestato ex art 67 3° co. lettera d) l.f. senza includere nel perimetro anche le altre ipotesi previste dal 3° co. dell'art 67 l.f. consente, *a contrariis*, di ritenere che l'esenzione civile da revocatoria non coincida con una causa di giustificazione assoluta in campo penale, permettendo l'indagine sull'antigiuridicità della condotta al fine di una possibile responsabilità dell'autore.

Un'ultima annotazione va riferita al **terzo concorrente nel reato**; quest'ipotesi non è scontata in quanto il terzo non ha alcun dovere giuridico di rifiutare il pagamento che anzi in forza dell'art 1186 c.c. è chiamato a sollecitare in presenza di sintomi di insolvenza del suo debitore.

Pertanto la partecipazione del terzo al reato di bancarotta preferenziale è circoscritta al caso che costui abbia posto in essere un'attività ulteriore rispetto alla sola ricezione del pagamento, mettendo in essere una condotta funzionale alla commissione del reato come ad esempio **l'istigazione a pagare**.

A tale riguardo si rammenta la sentenza di Cassazione 1/6/2010 n 13413 che ha affermato la facoltà di aggredire anche isolatamente il terzo corresponsabile con l'amministratore dell'atto illecito senza richiedere il risarcimento all'autore materiale del pagamento: vista la frequente insufficienza patrimoniale in capo all'amministratore, la possibilità di rivolgere l'azione risarcitoria direttamente nei confronti del terzo corresponsabile, costituisce una chance nelle mani dei curatori che merita di essere coltivata.

Infine la somma pagata non necessariamente costituisce la **misura del danno** e ciò a differenza di quanto accade in revocatoria dove peraltro esiste il correttivo dell'art 70 ult. co. l.f. che abilita il soccombente in revocatoria a partecipare al concorso.

Il correttivo citato non è certamente applicabile in via analogica al caso risarcitorio data l'eccezionalità della norma che legittima il creditore a partecipare al concorso per un credito sorto successivamente al fallimento.

Neppure può soccorrere il principio della *compensatio lucri cum damno* in quanto il vantaggio che può trarre il fallimento dalla positiva ricostruzione del patrimonio del fallito attraverso le azioni di massa a disposizione della curatela, non costituisce conseguenza immediata e diretta dell'illecito che ha cagionato il danno costituito dalla lesione dell'integrità del patrimonio sociale nell'accezione della par condicio (cfr Cass. 20/05/2013 n 12248).

Pertanto ritengo che la soluzione sia di carattere processuale, nel senso che **sarà onere del convenuto nell'azione risarcitoria** dimostrare, secondo la ripartizione della prova affidata alle parti dall'art 2697 c.c. che il danno subito dal fallimento è inferiore rispetto all'ammontare del pagamento preferenziale eseguito in lesione dell'integrità del patrimonio sociale.

L'obbligo di regolarizzazione delle fatture

di Valeria Nicoletti

L'art. 6, comma 8, DLgs. 18 dicembre 1997 n. 471 prevede che *“Il cessionario o il committente che, nell'esercizio di imprese, arti o professioni, abbia acquistato beni o servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte dell'altro contraente, è punito, salva la responsabilità del cedente o del commissionario, con sanzione amministrativa pari al cento per cento dell'imposta, con un minimo di euro 250, sempreché non provveda a regolarizzare l'operazione con le seguenti modalità: (Omissis) se ha ricevuto una fattura irregolare, presentando all'ufficio indicato nella lettera a), entro il trentesimo giorno successivo a quello della sua registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare recante le indicazioni medesime, previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.”*

La norma ripropone in parte quanto precedentemente contenuto nell'art. 41, D.P.R. 26 ottobre 1973 n. 633, abrogato dall'art. 16, comma 1, lett. a), DLgs. 18 dicembre 1997 n. 471, che prevedeva, in caso di mancata regolarizzazione, che il cessionario/committente dovesse, oltre a subire determinate pene pecuniarie, provvedere al pagamento della imposta. Per le violazioni commesse sotto il vigore di detta norma secondo la prassi dell'Erario⁽¹⁾ permaneva in ogni caso a carico del cessionario l'obbligo del pagamento del tributo, non potendo successivamente trovare applicazione nei confronti di quest'ultimo il principio del favor rei ritenuto applicabile solo per le misure sanzionatorie; interpretazione questa sconfessata dalla Giurisprudenza⁽²⁾.

L'art. 6, comma 8, lett. b), DLgs. 18 dicembre 1997 n. 471 pone a carico del cessionario/committente che abbia ricevuto una fattura irregolare l'obbligo, sanzionato in via amministrativa, di presentare, entro trenta giorni dalla registrazione, un documento integrativo in duplice esemplare, che deve contenere tutte le indicazioni normalmente previste per le fatture; previo versamento della maggior imposta eventualmente dovuta.

In assenza di regolarizzazione, l'imposta potrà essere richiesta dall'Amministrazione Finanziaria al cedente/prestatore, oltre alla sanzione del 30% di cui all'art. 30, comma 1, DLgs. 18 dicembre 1997 n. 471; al cessionario/committente, come detto, potrà essere irrogata solo la sanzione.

Uno dei punti più “caldi” in relazione alle citate norme verte su quale tipo di controllo sia tenuto a fare il cessionario/committente, su quando si possa allo stesso correttamente imputare la sanzione per non aver regolarizzato una fattura ricevuta.

Secondo la C.M. 23/E del 25 gennaio 1999, emanata all'indomani della riforma per fornire i chiarimenti in ordine alle nuove disposizioni in materia di sanzioni amministrative per violazione di norme tributarie come disciplinate dal D.Lgs. 18 dicembre 1997 n. 471, *“l'infrazione in esame deve intendersi realizzata anche se la mancata regolarizzazione riguardi operazioni non imponibili o esenti (nel qual caso l'adempimento del cessionario consisterà semplicemente nella presentazione del documento in duplice copia all'ufficio)”*, il che implica un controllo sostanziale.

Come la Giurisprudenza⁽³⁾ ha rilevato, già all'indomani dell'emanazione della circolare, la norma in esame chiama il cessionario od il committente ad emendare *“irregolarità”* commesse dal debitore d'imposta in sede di fatturazione, e, quindi, ponendo obblighi correlati alla redazione di un documento, è riferibile ai vizi che ne evidenzino nel caso concreto la divergenza dallo schema legale, per errori, incompletezze o lacune di contenuto. L'uso di detto termine nel suo significato proprio trova inequivoca conferma nel rilievo che la regolarizzazione richiesta al cessionario o committente consiste nel fornire le indicazioni dell'art. 21, D.P.R. 26 ottobre 1972 n. 633, il quale appunto elenca gli elementi da inserirsi nella fattura.

Se si considera poi il riferimento alla *“maggiore imposta eventualmente dovuta”* contenuto nel DLgs. 18 dicembre 1997 n. 471, art. 6, comma 8, lett. b), quale condizione cui è subordinata la regolarizzazione della fattura e la esenzione del

Continua



cessionario/committente dalla irrogazione della sanzione pecuniaria, questo induce a ritenere collegata detta condizione alla irregolarità dei dati - che presuppongono la "irregolare" liquidazione, in misura inferiore al dovuto, della imposta - risultanti dallo stesso documento (aliquota, ammontare della imposta, imponibile), non avendo invece subordinato il Legislatore la esenzione dalla sanzione anche alla condizione del pagamento della intera imposta (non versata dal cedente/prestatore), che si sarebbe reso necessario qualora si fosse voluto estendere il controllo del cessionario/committente anche alla valutazione della qualificazione fiscale della operazione (e quindi, nel caso di specie, alla valutazione giuridica della operazione illegittimamente fatturata dall'emittente con annotazione di "non imponibilità")⁽⁴⁾.

L'inclusione, fra i compiti del cessionario/committente, di un apprezzamento critico, su quanto l'emittente di fattura completa dichiara in ordine alla individuazione della base imponibile e dell'aliquota applicabile, in esito ad una ricognizione critica del rapporto giuridico sottostante, trasformerebbe l'obbligato in rivalsa in un collaboratore con supplenza in funzioni di esclusiva pertinenza dell'Ufficio finanziario, e, dunque, andrebbe oltre la ratio di assicurare all'Ufficio medesimo la conoscenza piena dei fatti rilevanti ai fini impositivi, introducendo una sorta di accertamento privato in rettifica della dichiarazione del debitore d'imposta.

Una dilatazione delle incombenze in discorso, nel senso voluto dall'amministrazione, non sarebbe del resto coerente con il contestuale obbligo del soggetto tenuto alla regolarizzazione della fattura altrui di pagare l'imposta non versata o versata in misura insufficiente.

Come rilevato dalla Giurisprudenza, questa tesi porterebbe ad esigere quel versamento prima che l'Ufficio abbia controllato ed eventualmente rettificato la suddetta dichiarazione in ordine a misura ed estensione della soggezione ad imposta, e quindi ad imporre il soddisfacimento di un credito non ancora accertato e fatto valere nel rapporto con il soggetto passivo, sulla mera base della prefigurabilità di una successiva iniziativa dell'Ufficio stesso; il risultato sarebbe anomalo, e non scevro da dubbi di compatibilità con i precetti di cui agli artt. 3, 24 e 53 della Costituzione, in quanto si richiederebbe al cessionario o committente, solo perché debitore finale in esito alla rivalsa, una solutio di tipo anticipatorio e cautelativo rispetto a credito d'imposta non ancora esercitato.

Questo Orientamento può dirsi ormai consolidato ed è stato recentemente ribadito dalla Cassazione nella sentenza 31 gennaio 2017 n. 2473 in cui si legge testualmente *"Il controllo richiesto al cessionario/committente, dunque, è intrinseco al documento, in quanto correlato alla "regolarità formale" della fattura, ossia alla verifica dei requisiti essenziali individuati nel DPR n. 633 del 1972, art. 21, tra cui i dati relativi alla natura, qualità, quantità dei beni e servizi, l'ammontare del corrispettivo, l'aliquota, l'ammontare della imposta e dell'imponibile così da permettere l'identificazione dell'atto negoziale e dei dati fiscalmente rilevanti, senza esigere, peraltro, il controllo sostanziale della corretta qualificazione fiscale dell'operazione"*⁽⁶⁾.

Sul punto, pertanto, isolata rimane la prassi dell'Agenzia che, come recentemente ricordato dalla Suprema Corte, non vincola in alcun modo il Giudice, e di cui comunque dovrebbe sempre essere fatto un uso legislativamente orientato, nel rispetto di quei principi di imparzialità e buon andamento che devono governare la funzione pubblica.

Note

(1) C.M. 23/E del 25 gennaio 1999.

(2) Comm.Trib. Prov. di Alessandria sentenza 22 febbraio 2001 n. 16/3/01.

(3) Corte di Cassazione, sentenza 18 febbraio 2000 n. 1841; id. Corte di Cassazione, sez. 5, sentenza 16 maggio 2003 n. 7681

(4) Corte di Cassazione, sentenza 12 dicembre 2014, n. 26183.

(5) Corte di Cassazione, sentenza 21 luglio 2015 n. 15302; id. Corte di Cassazione, sentenza 12 dicembre 2014, n. 26183; Corte di Cassazione, sentenza 18 agosto 2013, n. 18743.

(6) Vedasi anche Corte di Cassazione, sentenza 9 agosto 16767; id. anche Corte di Cassazione, sentenza 11 settembre 2009, n. 19624; id. anche Corte di Cassazione, sentenza 27 luglio 2005, n. 15774; id. anche Corte di Cassazione, sentenza 8 marzo 2000 n. 2603.

Corte di Cassazione, sentenza 10 marzo 2017 n. 6185.



VOCI DAL FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico rappresenta un punto di incontro virtuale dove professionisti ed addetti del settore possono scambiarsi informazioni, sollevare e/o risolvere dubbi di applicazione pratica della materia fiscale e del lavoro. Non la risposta di un esperto quindi, ma il confronto libero ed aperto di più voci.



Fatture pervenute oltre il 60 giorni dalla data emissione

Urbis et Orbis

Una Buongiorno, ho ricevuto delle fatture 2016 pervenute oltre il 60 giorni dalla data emissione, e quindi ho due opzioni:

- 1) le registro in coda al 31.12. quindi fuori termine>si può fare?>a che sanzioni si incorre?>riferimento normativo?
- 2) o le registro nei mesi esatti cambiando così le liquidazioni iva già chiuse e dovendo riprotocollare tutte le fatture 2016.>si può fare?> se non si può riferimento normativo?

Inoltre se applico il punto 2) non avrò corrispondenza tra i nuovi protocolli e quelli vecchi sulle fatture già riconsegnate al cliente>si può fare?

Enrico

Senza La registrazione delle fatture d'acquisto è possibile entro i due anni successivi all'effettuazione dell'operazione. Metti tutto in coda senza problemi.

Urbis et Orbis

Ma per altri motivi (protocollazione di acquisti veicoli usati da privati riguardo il regime del margine globale nel registro iva acquisti ordinario) se volessi inserire le fatture nei mesi di competenza riprotocollando tutte le fatture, anche quelle già consegnate, è un problema se i protocolli dei registri iva ufficiali non corrispondono a quelli a penna rossa sulle fatture già consegnate?

Enrico

Certamente.

Urbis et Orbis

Domanda conseguente: ho le vendite gli acquisti di beni usati (passaggi di proprietà e fatture di spese accessorie)registrati nei registri dell'usato di carico e scarico e sono indicati nel quadro VF regime del margine globale; le fatture attive (con numerazione insieme alle fatture con iva) e passive sono registrate anche nei registri iva ordinari, ma i passaggi di proprietà no.>non fa nulla? cioè gli acquisti inerenti il regime del margine globale possono non essere registrati (in tutto o in parte) nel registro iva acquisti ordinario bensì solo nel registro di carico (mettendo la liquidazione del margine in calce al registro ordinario)?

Enrico

Secondo me vanno annotati solo nel registro beni usati altrimenti concorrerebbero scorrettamente due volte alla gestione IVA

Urbis et Orbis

Comunque non concorrerebbero due volte alla gestione iva perchè nei registri ordinari iva sono registrati con causale del margine e quindi non imponibile iva ex art.36 dl41/95...

continua a seguire la discussione sul
forum del Commercialista telematico

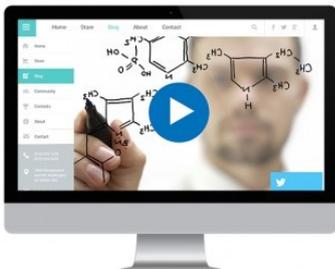
FORUM

Il Forum del Commercialista Telematico



Di qualunque supporto professionale tu abbia bisogno...

COMMERCIALISTA
TELEMATICO.com



Anno 2017 ▼

Numero 4 ▼

Aprile ▼

Fiscus - periodico di approfondimento del Commercialista Telematico Srl

Anno VIII

Editore del sito internet: Commercialista Telematico srl

e.mail: info@commercialistatelematico.com

domicilio: via Tripoli 86 Rimini

telefono 0541/780083

fax 0541/780655

p.iva 03273690408

capitale sociale euro 20.000,00 i.v.

R.E.A. 285198

periodico telematico registrato presso il Tribunale di Rimini al n. 13/2004

Direttore Responsabile: Roberto Pasquini