



/ GIOVEDÌ, 29 OTTOBRE 2015

IL CASO DEL GIORNO

Appello della società estinta in cerca di soluzione

/ Alfio CISSELLO

La cancellazione della società dal Registro delle imprese causa l'estinzione del soggetto, che, pure ai fini tributari, non esiste più.

Pertanto, in ottica processuale, se la cancellazione avviene dopo la notifica del ricorso, per la giurisprudenza è pacifico che si verifichi una successione nei confronti dei soci astrattamente responsabili del debito fiscale, quindi dei soci che hanno riscosso somme in base al bilancio di liquidazione (art. 2495 del codice civile).

Uno degli effetti di questo orientamento si rinviene nella necessità che, se la cancellazione viene disposta nelle more del termine per impugnare la sentenza o durante il processo di primo grado, ma il difensore nulla dice, quindi il giudice non dichiara l'interruzione (nel contenzioso tributario il venir meno della parte che non sta in giudizio personalmente causa l'interruzione [...])

A PAGINA 2

PRIMOPIANO

Il commercialista che invia gratis l'UNICO non "cade" nell'accertamento

La Cassazione ritiene plausibile la gratuità di prestazioni poste in essere in forza di rapporti professionali esistenti

/ Alessandro BORGOGGIO

Il Fisco **non** può **accertare** l'omessa dichiarazione di compensi da parte di un commercialista sulla base della rilevazione di prestazioni, consistenti nella sola trasmissione di dichiarazioni dei redditi, non riscontrate da parcella, se il professionista adduce trattarsi di **prestazioni gratuite** rese ai soci delle società di cui tiene la contabilità, nonché ad altri soggetti che potrebbero incrementare il parco clienti.

Lo ha stabilito la Cassazione, con la sentenza n. 21972 depositata ieri.

Occorre premettere, innanzitutto, che, sotto il profilo civilistico, l'onerosità costituisce un elemento normale del contratto d'opera, ma **non è essenziale** ai fini della sua validità (Cass. n. 16966/2005). Ciò consente di affermare che un professionista può certamente rendere delle prestazioni a titolo gratuito, tanto più quando esse sono in qualche modo complementari all'attività ordinaria onerosa.

Per quanto concerne l'**IVA**, in applicazione dell'art. 3 comma 3 del DPR 633/72, le prestazioni gratuite rientrano tra le operazioni rilevanti, se di valore superiore a 50 euro, **solo** se rese

"per finalità **estranee** all'esercizio dell'impresa". Ne consegue che le prestazioni gratuite rese da professionisti non sono rilevanti.

Relativamente all'imposizione diretta, invece, deve considerarsi l'art. 54 comma 1 del TUIR, a mente del quale il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla **differenza** tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione. In sostanza, in base al **principio di cassa**, applicabile nell'ambito del reddito di lavoro autonomo, se il compenso non è percepito, come nel caso delle prestazioni gratuite, esso non concorre alla formazione del reddito. L'Amministrazione finanziaria, peraltro, ha precisato che la circostanza che una parte delle prestazioni sia resa a titolo gratuito **non incide** sulla **deducibilità** delle spese generali sostenute dal professionista, in quanto non è richiesto un collegamento tra compenso e spesa sostenuta per conseguirlo ([...])

A PAGINA 3

INEVIDENZA

Compensi amministratori deducibili solo se oggettivamente determinabili

Dal 3 novembre aperte le iscrizioni all'elenco revisori enti locali per il 2016

Polito: "Serve un laboratorio comune per la formazione"

Azioni di responsabilità da "calibrare"

Per i costi di ricerca nuove regole contabili da coordinare con la norma fiscale

FISCO

Residenza fiscale, l'iscrizione anagrafica prevale su tutto

/ Anita MAURO

Se un soggetto trasferitosi all'estero dimentica di cancellarsi dall'Anagrafe della popolazione residente, continua a pagare le imposte sui redditi in Italia, atteso che il **dato "anagrafico"** è preclusivo di ogni altro accertamento di fatto.

Questo è il principio affermato dalla Cassazione, nella sentenza n. 21970 depositata ieri.

Il principio non è nuovo e trova eco in altre pronunce simili della giurisprudenza di legittimità (si vedano, tra le [...])

A PAGINA 6

Appello della società estinta in cerca di soluzione

La Cassazione sconfessa l'orientamento secondo cui l'appello è valido a causa del mandato "ultrattivo"

/ **Alfio CISSELLO**

La cancellazione della società dal Registro delle imprese causa l'**estinzione** del soggetto, che, pure ai fini tributari, non esiste più.

Pertanto, in ottica processuale, se la cancellazione avviene dopo la notifica del ricorso, per la giurisprudenza è pacifico che si verifica una **successione** nei confronti dei soci astrattamente responsabili del debito fiscale, quindi dei soci che hanno riscosso somme in base al bilancio di liquidazione (art. 2495 del codice civile).

Uno degli effetti di questo orientamento si rinviene nella necessità che, se la cancellazione viene disposta nelle more del termine per impugnare la sentenza o durante il processo di primo grado, ma il difensore nulla dice, quindi il giudice non dichiara l'interruzione (nel contenzioso tributario il venir meno della parte che non sta in giudizio personalmente causa l'interruzione del rito solo se il difensore lo dichiara), l'appello, a pena di inammissibilità, va notificato **da/nei confronti della "giusta parte"**, quindi dei soci. Visto il sistema di pubblicità che caratterizza le società di capitali, l'ente impositore mai potrebbe asserire l'ignoranza dell'evento.

Su *Eutekne.info* abbiamo in passato messo in evidenza come, però, secondo un certo orientamento della Cassazione, sia valido l'appello proposto da/nei confronti del soggetto estinto (si veda "Notifica dell'impugnazione «salva» se avvenuta al soggetto estinto" del 18 dicembre 2014).

La sentenza n. 26495/2014 ha infatti stabilito che è possibile pervenire a una diversa conclusione, a nostro avviso condivisibile, in quanto strumentale a salvaguardare il **diritto di difesa** (valore costituzionalmente rilevante) tanto del privato quanto dell'Erario, e comunque coerente con l'orientamento, ormai consolidato, che tende a ridurre al minimo le cause di inammissibilità.

In breve, l'impugnazione notificata alla/dalla società estinta è valida non perché il soggetto è ancora in vita, ma perché il mandato del difensore è "ultrattivo".

Abbiamo anticipato che se l'evento interruttivo del processo (cancellazione della società) riguarda la parte che sta in giudizio tramite il difensore, l'interruzione non è automatica ma subordinata all'esternazione dell'evento ad opera del difensore medesimo (**mandato "ultrattivo"**). Allora, ove la procura rilasciata al difensore in primo grado riguardi pure l'appello, è valido il ricorso proposto dal difensore del primo grado a nome del soggetto estinto.

Specularmente, non può essere valido il ricorso in Cassazione proposto da un nuovo difensore in virtù di un mandato conferito dal soggetto estinto (Cass. n. 12040/2015).

Possibile rimessione alle Sezioni Unite

Bisogna però rilevare come l'orientamento testé citato **non sia condiviso** da altre pronunce della Suprema Corte, secondo cui "la stabilizzazione processuale di un soggetto estinto non può, comunque, eccedere il giudizio nel quale l'evento interruttivo è occorso" (Cass. 6 maggio 2015 n. 9030).

Un contrasto di giurisprudenza così palese risulta incompatibile con la certezza del diritto e con la funzione **nomofilattica** della Cassazione, quindi pare opportuno un intervento delle Sezioni Unite.

Evidenziamo che, per le società che hanno domandato la cancellazione dal **13 dicembre 2014**, il problema, per i cinque anni successivi, non si pone in ragione dell'art. 28 comma 4 del DLgs. 175/2014.

La norma recita: "ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi, l'estinzione della società di cui all'art. 2495 del codice civile ha effetto trascorsi cinque anni dalla richiesta di cancellazione dal Registro imprese". Quindi, visto che sono espressamente richiamati gli atti del contenzioso, se l'appello è notificato, nel quinquennio, da/nei confronti del soggetto estinto ma "vivo" fiscalmente, **nessuna inammissibilità** può essere rilevata.

Il commercialista che invia gratis l'UNICO non "cade" nell'accertamento

La Cassazione ritiene plausibile la gratuità di prestazioni poste in essere in forza di rapporti professionali esistenti

/ Alessandro BORGOGGIO

Il Fisco **non** può **accertare** l'omessa dichiarazione di compensi da parte di un commercialista sulla base della rilevazione di prestazioni, consistenti nella sola trasmissione di dichiarazioni dei redditi, non riscontrate da parcella, se il professionista adduce trattarsi di **prestazioni gratuite** rese ai soci delle società di cui tiene la contabilità, nonché ad altri soggetti che potrebbero incrementare il parco clienti.

Lo ha stabilito la Cassazione, con la sentenza n. 21972 depositata ieri.

Occorre premettere, innanzitutto, che, sotto il profilo civilistico, l'onerosità costituisce un elemento normale del contratto d'opera, ma **non è essenziale** ai fini della sua validità (Cass. n. 16966/2005). Ciò consente di affermare che un professionista può certamente rendere delle prestazioni a titolo gratuito, tanto più quando esse sono in qualche modo complementari all'attività ordinaria onerosa.

Per quanto concerne l'**IVA**, in applicazione dell'art. 3 comma 3 del DPR 633/72, le prestazioni gratuite rientrano tra le operazioni rilevanti, se di valore superiore a 50 euro, **solo** se rese "per finalità **estranee** all'esercizio dell'impresa". Ne consegue che le prestazioni gratuite rese da professionisti non sono rilevanti.

Relativamente all'imposizione diretta, invece, deve considerarsi l'art. 54 comma 1 del TUIR, a mente del quale il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dalla **differenza** tra l'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta, anche sotto forma di partecipazione agli utili, e quello delle spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione. In sostanza, in base al **principio di cassa**, applicabile nell'ambito del reddito di lavoro autonomo, se il compenso non è percepito, come nel caso delle prestazioni gratuite, esso non concorre alla formazione del reddito.

L'Amministrazione finanziaria, peraltro, ha precisato che la circostanza che una parte delle prestazioni sia resa a titolo gratuito **non incide** sulla **deducibilità** delle spese generali sostenute dal professionista, in quanto non è richiesto un collegamento tra compenso e spesa sostenuta per conseguirlo (cfr. ris. n. 49/2013).

La Suprema Corte, però, per costante orientamento, ha sempre stabilito che il comportamento **contrario** ai canoni

dell'economia, che il contribuente non spieghi in alcun modo, legittima l'emanazione dell'**accertamento** e, per poter annullare l'atto impositivo, il giudice di merito deve specificare per quali motivi, nel caso di specie, l'antieconomicità non è sintomatica di violazioni tributarie (per i professionisti, in particolare, si veda la Cass. n. 23635/2008).

Eccessive prestazioni gratuite potrebbero quindi configurare la fattispecie dell'**antieconomicità** dell'attività professionale, in forza della quale l'Amministrazione finanziaria è legittimata a rettificare il reddito del contribuente. Naturalmente, si tratta pur sempre di una valutazione di fatto, che è demandata al prudente apprezzamento del giudice di merito.

Se, però, ciò potrebbe configurarsi qualora in commercialista tentasse di giustificare, per ipotesi assurda, la gratuità di complesse e numerose consulenze societarie, essendo inverosimile, certamente diversa è invece la situazione di quei professionisti che, in forza di rapporti professionali esistenti, pongono in essere semplici prestazioni **gratuite**, per mantenere **buone relazioni** con i clienti.

È questo lo specifico caso di cui si è occupata la Cassazione con la sentenza di ieri, che ha esaminato la situazione di un commercialista che aveva trasmesso telematicamente la **dichiarazione** dei redditi di circa una settantina di persone fisiche, a cui non aveva fatto riscontro alcuna parcella emessa e, quindi, alcun ricavo dichiarato.

A fronte della contestazione di omessa dichiarazione di ricavi, il professionista aveva spiegato che si trattava, in realtà, della **semplice trasmissione** dei modelli dichiarativi per lo più dei soci delle società di persone di cui teneva la contabilità, ovvero di altre persone che avrebbero potuto in qualche modo incrementare la clientela.

La Cassazione, confermando la sentenza d'appello, ha stabilito che era **plausibile** l'invocata gratuità delle prestazioni, in considerazione dei rapporti di amicizia e parentela, nonché del fatto che nel 70% dei casi contestati si trattava di soci di società che avevano affidato la tenuta della contabilità al professionista e che avevano a questi corrisposto un compenso che **inglobava** già anche dette prestazioni individuali ai soci, sicché la semplicità di tali prestazioni rendeva, appunto, verosimile l'assunto della gratuità delle stesse.

Compensi amministratori deducibili solo se oggettivamente determinabili

Secondo la Cassazione, senza delibera assembleare, mancano i requisiti richiesti dal TUIR

/ Alessandro COTTO

Con la sentenza n. 21953 depositata ieri la Corte di Cassazione torna ad occuparsi della deducibilità dei compensi agli amministratori erogati in assenza di delibera assembleare.

La questione trae origine dalla sentenza delle Sezioni Unite del 29 agosto 2008 n. 21933 che ha escluso la possibilità di considerare **implicitamente deliberati** i compensi degli amministratori con la delibera di approvazione del bilancio.

Secondo la sentenza appena richiamata, sono nulli gli “atti di autodeterminazione dei compensi da parte degli amministratori per violazione di una norma imperativa”, l’art. 2389 del c.c., in base al quale i compensi degli amministratori sono stabiliti all’atto della nomina o dall’assemblea.

Affinché la delibera sia valida, occorre che l’assemblea deliberi contestualmente sia in ordine all’approvazione del bilancio che all’attribuzione dei compensi, previa chiara indicazione nella convocazione e nell’ordine del giorno di tale intendimento. Nel caso di **assemblea totalitaria**, invece, è necessario che sulla stessa materia vi sia stata apposita discussione e specifica votazione.

Sulla base della sentenza delle Sezioni Unite, la sezione tributaria della Cassazione ha sancito l’indeducibilità dei costi relativi ai compensi agli amministratori in diverse occasioni.

La sentenza di ieri merita di essere analizzata perché affronta in modo molto articolato la questione, escludendo innanzitutto che la mera **violazione** dell’art. 2389 del c.c. possa dare luogo ad “un abuso del diritto”.

Secondo la Cassazione l’indeducibilità dei compensi “non

può che rinvenirsi nella mancanza dei requisiti di certezza e determinabilità della spesa” richiesti oggi dall’art. 109 comma 1 del TUIR.

Il passaggio più interessante della sentenza è quello ove si afferma che se anche l’invalidità della delibera assembleare non esplicasse alcun riflesso sul requisito della certezza in quanto gli amministratori hanno effettivamente svolto i loro compiti (quindi in tale prospettiva il compenso è certo), mancherebbe il requisito della **oggettiva determinabilità**.

Secondo i giudici, laddove la misura del compenso non sia prestabilita nell’atto costitutivo ovvero in apposita delibera dell’assemblea, la stessa non può essere determinata dal creditore, ma richiede il **consenso della società**, manifestato mediante una formale deliberazione dell’assemblea dei soci. Pertanto la società alla chiusura dell’esercizio avrebbe un debito certo nei confronti dell’amministratore, ma di ammontare non liquidabile in modo obiettivo e in quanto tale non deducibile.

Sulla base di tale assunto sembra corretto affermare che se l’assemblea dei soci, con apposita delibera, provvedesse a ratificare i compensi già pagati, il costo sarebbe oggettivamente determinabile e quindi **deducibile** nell’esercizio in cui viene assunta la delibera.

Sembrerebbe poi applicabile alla fattispecie in esame il nuovo comma 4 dell’art. 1 del DLgs. 471/97, introdotto dal DLgs. 158/2015, in base al quale si applica la riduzione di un terzo della sanzione quando l’infedeltà è conseguenza di un errore sull’imputazione temporale di elementi positivi o negativi di reddito.

Dal 3 novembre aperte le iscrizioni all'elenco revisori enti locali per il 2016

Come termine ultimo per la presentazione delle domande è stato fissato il 15 dicembre 2015

/ Stefano DE ROSA

Con decreto ministeriale è stato approvato l'avviso (pubblicato sul sito del Ministero dell'Interno – Dipartimento per gli affari interni e territoriali) relativo alle modalità e ai termini per l'iscrizione nell'elenco dei revisori dei conti degli enti locali che sarà in vigore dal **1° gennaio 2016**.

Gli interessati potranno provvedere, esclusivamente per via telematica, alla presentazione di nuove domande di iscrizione e alla conferma dei requisiti (per coloro che risultano già iscritti) perentoriamente dal 3 novembre 2015 alle ore 18:30 del 16 dicembre 2015.

I soggetti **non iscritti** all'elenco 2015 dovranno presentare le domande al Ministero dell'Interno – Dipartimento per gli affari interni e territoriali, esclusivamente tramite modalità telematica con la compilazione di **apposito modello**, contenente i dati anagrafici e la dichiarazione del possesso dei prescritti requisiti.

È possibile accedere al modello dal sito all'indirizzo www.finanzalocale.interno.it, selezionando il link denominato "Elenco revisori enti locali", previa acquisizione della password. I soggetti che hanno già provveduto ad una precedente registrazione al sistema, dovranno **utilizzare** la password acquisita in tale sede.

Una volta compilato il modello, sarà possibile generare un file in formato pdf contenente i dati della domanda che il richiedente dovrà sottoscrivere con firma digitale e **trasmettere**, dalla casella di posta elettronica certificata indicata al momento dell'accesso al sistema, all'indirizzo finanzalocale.prot@pec.interno.it.

Dopo l'avvenuta trasmissione i richiedenti riceveranno una e-mail proveniente da finanzalocale.prot@pec.interno.it di comunicazione circa il **buon esito** dell'acquisizione della domanda o dell'eventuale non avvenuta acquisizione con relativo messaggio di errore. Al fine di comprovare la

regolare trasmissione è, pertanto, necessario aver ricevuto la predetta comunicazione di buon esito della stessa.

Coloro che, invece, risultano **già iscritti** nell'elenco in vigore dal 1° gennaio 2015 dovranno comprovare il permanere dei requisiti di cui all'art. 3 del Regolamento approvato con decreto del Ministro dell'Interno 15 febbraio 2012 n. 23, anche in questo caso esclusivamente per via telematica, mediante accesso alla pagina www.finanzalocale.interno.it.

Se non vengono apportate modifiche rispetto ai dati già inseriti (ad eccezione dell'indirizzo PEC, della via di residenza, del numero telefonico e dello status di dipendente pubblico), l'interessato dovrà **confermare** gli stessi con le modalità indicate dal sistema, procedere all'inserimento dei crediti formativi conseguiti nel periodo 1° gennaio-30 novembre 2015 e, quindi, completare la procedura di iscrizione cliccando sul pulsante "Chiudi domanda" seguendo le indicazioni a video.

Viene precisato che dopo tale operazione non è richiesto l'invio del file firmato digitalmente. Se la procedura è stata correttamente eseguita, entro 12 ore, l'interessato riceverà, dall'indirizzo PEC della finanza locale sopra indicato, una comunicazione circa il buon **esito** dell'acquisizione della domanda, con il riepilogo di tutti i dati dichiarati.

Nella circostanza in cui l'iscritto debba **modificare** i dati già dichiarati in sede di precedente iscrizione dovrà procedere alla compilazione del modello e alla trasmissione a mezzo PEC del file firmato digitalmente.

Si ricorda, infine, che i soggetti che risulteranno iscritti nell'elenco formato a seguito dell'avviso in commento sono tenuti a versare al Ministero dell'Interno, ai sensi dell'art. 4-bis comma 2 del DL. 79/2012 convertito dalla L. 131/2012, un **contributo** annuo di 25 euro entro il termine del 30 aprile 2016.

Residenza fiscale, l'iscrizione anagrafica prevale su tutto

La Cassazione non ha tenuto in considerazione le Convenzioni contro le doppie imposizioni, che pur prevalgono sulla disciplina interna

/ Anita MAURO

Se un soggetto trasferitosi all'estero dimentica di cancellarsi dall'Anagrafe della popolazione residente, continua a pagare le imposte sui redditi in Italia, atteso che il **dato "anagrafico"** è preclusivo di ogni altro accertamento di fatto.

Questo è il principio affermato dalla Cassazione, nella sentenza n. 21970 depositata ieri.

Il principio non è nuovo e trova eco in altre pronunce simili della giurisprudenza di legittimità (si vedano, tra le tante, Cass. nn. 677/2015 e 9319/2006).

Esso si fonda sulla norma recata dall'art. 2 comma 2 del TUIR, che, nel definire il concetto di residenza fiscale, enuclea **tre diversi principi**, tra loro alternativi, per individuare il soggetto "fiscalmente residente in Italia":

- il criterio dell'iscrizione anagrafica;
- il criterio del "domicilio" civilistico (ovvero, ex art. 43 comma 1 c.c., il luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi);
- il criterio della residenza civilistica (ovvero, ex art. 43 comma 2 c.c., il luogo in cui la persona ha la dimora abituale).

Perché la residenza fiscale possa configurarsi, è necessario che uno di tali criteri risulti **soddisfatto** "per la maggior parte del periodo di imposta".

Posto che le tre condizioni sopra richiamate sono tra loro alternative, perché un soggetto sia considerato **fiscalmente residente** nel territorio dello Stato è sufficiente che se ne verifichi anche una sola (cfr. Cass. n. 13803/2001).

Per questo, ove un soggetto "soddisfi" **anche solo** il requisito della residenza anagrafica, può essere considerato residente in Italia e chiamato a corrispondere, quindi, le imposte sui redditi italiane (d'altro canto, invece, l'assenza di iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente non basta a escludere la residenza fiscale, posto che essa potrebbe ancora sussistere ove per la più parte del periodo di imposta il contribuente risultasse avere il domicilio o la residenza civilistici in Italia).

Per questo motivo, la giurisprudenza di legittimità afferma, nella sentenza in commento, che se un determinato soggetto è iscritto nell'Anagrafe di un Comune italiano, esso è soggetto passivo delle imposte sui redditi in Italia, dovendo essere considerato **in ogni caso** fiscalmente residente in Italia. Infatti, diversamente da quanto avviene in ambito civilistico, in ambito tributario le risultanze anagrafiche configurano "elemento preclusivo di ogni ulteriore accertamento ai fini dell'individuazione del soggetto passivo di imposta".

Per questo – come affermato in dottrina – l'**elemento for-**

male dell'iscrizione anagrafica è idoneo, in campo fiscale, a prevalere sulla sostanza.

Così, nel caso oggetto della sentenza n. 21970/2015, la Cassazione rinviene la soggettività passiva in capo a un soggetto iscritto all'Anagrafe dei residenti, senza neppure valutare se, effettivamente, egli avesse trasferito il proprio "**centro degli interessi vitali**" altrove (nel caso di specie, in Romania, ove questi aveva avviato un'attività imprenditoriale).

Infatti, secondo la Corte, il trasferimento della residenza all'estero "non rileva fino a quando **non risulti la cancellazione** dall'anagrafe di un Comune italiano".

Pronuncia fondata sul solo art. 2 comma 2 del TUIR

Come anticipato, la pronuncia in commento pare fondata sulla sola applicazione dell'art. 2 comma 2 del TUIR, mentre in nessuna considerazione vengono tenute le disposizioni delle **Convenzioni internazionali** contro le doppie imposizioni (che pur prevalgono sulla disciplina interna a norma dell'art. 75 del DPR 600/73).

Si ricorda, a tale proposito, che le Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, stipulate secondo il modello OCSE, prevedono **specifiche regole** (c.d. "tie breaker rules") da applicare ove due Stati, secondo le proprie regole interne, affermino entrambi la residenza fiscale di un determinato soggetto.

Tali regole potrebbero venire applicate, ad esempio, nel caso di specie, ove il soggetto in questione fosse ritenuto residente **non solo in Italia**, a norma dell'art. 2 comma 2 del TUIR (come riconosciuto dalla sentenza in commento), ma anche in Romania, sulla base della disciplina interna sulla residenza fiscale rumena.

In tale situazione, la convenzione Italia-Romania (ratificata con L. 680/1978), prevede una serie di "**criteri di collegamento**" (legati da un rapporto di vicendevole sostituzione), che consentono di determinare la residenza "convenzionale" del soggetto in questione.

In particolare, il primo criterio convenzionale cui fare riferimento è quello del possesso di un'**abitazione permanente**, in base al quale il soggetto viene ritenuto residente nello Stato nel quale ha tale abitazione. Ove egli possieda un'abitazione permanente in ciascuno degli Stati contraenti, si applica il principio del "centro degli interessi vitali", secondo cui il soggetto è considerato residente nello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono **più**

strette.

Se non si può determinare lo Stato contraente nel quale detta persona ha il centro dei suoi interessi vitali o se la medesima non ha un'abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti, essa è considerata residente dello Stato contraente in cui **soggiorna abitualmente**.

Infine, se il soggetto soggiorna abitualmente in entrambi gli

Stati contraenti ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente dello Stato contraente del quale ha la **nazionalità**.

Da ultimo, se detta persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati contraenti o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo.

Polito: “Serve un laboratorio comune per la formazione”

Il Direttore centrale accertamento delle Entrate lancia la proposta di collaborazione, accolta con favore dal Presidente Longobardi

/ Savino GALLO

ROMA – L’offerta formativa a disposizione tanto dei commercialisti quanto dei funzionari dell’Agenzia delle Entrate è ampia, ma probabilmente “manca un **laboratorio di formazione comune**”, dove poter “mettere tutti gli operatori su un caso concreto e simulare i comportamenti” dei diversi soggetti coinvolti. L’idea arriva da Aldo **Polito**, Direttore Centrale Accertamento dell’Agenzia delle Entrate, intervenuto ieri al **convegno** “Internazionalizzazione dell’impresa”, organizzato dall’ODCEC di Roma nell’ambito del Festival della Diplomazia.

Una proposta che non poteva non essere accolta con “estremo favore” sia dal Presidente del CNDCEC, Gerardo **Longobardi**, che dal Presidente dell’ODCEC capitolino, Mario **Civetta**, convinti che un simile esperimento possa non solo migliorare la preparazione degli operatori ma anche cementare un rapporto di “reciproca fiducia”. D’altronde, ha spiegato Longobardi nel suo intervento di apertura, per crescere e competere sullo scenario internazionale “serve soprattutto un cambio di **mentalità**, un passo in avanti imperniato sulla sostanza economica delle operazioni e non su un sistematico, reciproco sospetto”. Perché, ha aggiunto Civetta, “deve essere chiaro che non tutti i contribuenti sono evasori incalliti, così come non tutti i funzionari del Fisco sono inflessibili aguzzini”.

Certo, per rendere competitivo il sistema Paese servono anche le norme e, in questo senso, il decreto internazionalizzazione (DLgs. 147/2015) “potrebbe dare una mano”. Queste le parole di Giuseppe **Ascoli**, Presidente della Commissione fiscalità internazionale dell’ODCEC di Roma, che condivide sul tema la posizione di Longobardi: “È il migliore – ha commentato il Presidente del CNDCEC – tra i provvedimenti emanati dal Governo in attuazione della delega fiscale”. Pur lasciando qualche “perplexità”, il provvedimento potrebbe quindi davvero “**restituire fiducia**, certezza e appetibilità al nostro Paese, in modo da poter dare i primi concreti segnali di ripresa dell’economia”.

Importanti, in questo senso, le novità in materia di **ruling internazionale** che, ha spiegato Livia **Salvini**, Ordinaria di diritto tributario alla Luiss, “ora è di portata molto più ampia e fondato sull’accordo in maniera più esplicita”. Resta, però, l’incognita rispetto ai tempi, dato che la norma non definisce dei termini certi per queste procedure: “In passato – ha concluso Salvini – i tempi sono stati molto lunghi e questo ha prodotto uno svantaggio competitivo nei confronti di altri

Paesi. Quindi, si tratterà di vedere come l’Amministrazione sarà in grado di gestire queste procedure”.

Altro “incentivo” verso l’internazionalizzazione potrebbe arrivare dall’allargamento della platea di soggetti che possono aderire al **consolidato fiscale** che, ha spiegato Angelo **Garcea**, funzionario di Assonime, ora potrà essere “non solo verticale”, ma anche orizzontale: “In questo modo, le società italiane potranno trasferire la controllante in un Paese europeo senza il timore di perdere il beneficio del consolidato. Dall’altro lato, chi già è all’estero può venire in Italia senza la necessità di trasferire la holding, ma stabilendo in Italia solo le controllate”.

E poi, c’è il **Patent box**, provvedimento contemplato dalla legge di stabilità, definito di “assoluto rilievo” sia dal Presidente Longobardi che dal Direttore Polito. In realtà, ha spiegato in proposito Paolo **Arginelli**, esponente dell’*International Bureau of Fiscal Documentation*, la finalità principale sembra quella di “evitare che altri beni immateriali vengano sviluppati o trasferiti all’estero”. Quindi, si tratta di una “mossa più **difensiva** che offensiva, ma potrebbe funzionare perché, rispetto ai dettami dell’OCSE, ha un ambito oggettivo di applicazione molto ampio”, comprendendo, oltre a brevetti e software (o beni analoghi), anche i marchi. Potrebbe essere, dunque, “un utile incentivo alla ripresa delle attività di ricerca e sviluppo in Italia, ancorché per un periodo di tempo limitato”.

Entro metà 2016, infatti, bisognerà emendare la disciplina per renderla compatibile con i dettami dell’OCSE, restringendo il campo della tassazione agevolata solo sui beni immateriali come software, brevetti e affini: “In ogni caso – ha concluso Arginelli – ci sarà la possibilità di esercitare l’opzione per aderire al **regime transitorio**, che darà la possibilità di mantenere l’attuale regime di agevolazioni fino al 2021”.

Nel frattempo, la Commissione europea continua il suo lavoro per “cambiare il contesto in cui le imprese opereranno a livello internazionale”. Come ricordato da Roberta **Grappio**, Direttrice generale della Commissione *Custom e Taxation* dell’Ue, la Commissione europea sta infatti lavorando a tre diversi “**action plan**”, finalizzati ad “aumentare la trasparenza non solo dei ruling internazionali” e portare avanti il “progetto di una base comune consolidata e di un maggior coordinamento fra Stati riguardo alla tassazione per le imprese”.

Azioni di responsabilità da “calibrare”

La Cassazione rigetta le azioni promosse dal curatore fallimentare e dai soci di minoranza perché non adeguatamente strutturate

/ Maurizio MEOLI

Una corretta formulazione delle **domande di risarcimento** dei danni è fondamentale affinché si possa pensare di conseguire risultati utili dalle azioni intraprese. È questo l'insegnamento che è possibile trarre dalle sentenze n. 22004 e 22009 della Corte di Cassazione depositate ieri.

Nel caso affrontato dalla sentenza n. 22004 – al quale si applicava la disciplina anteriore alla riforma del diritto societario (DLgs. 6/2003) – il curatore del fallimento di una srl agiva, ex art. 146 del RD 267/42, nei confronti degli amministratori e dei sindaci della società perché, a fronte della **riduzione del capitale sociale** al di sotto del limite legale, avevano omesso di attivare le prescritte procedure normative, ex artt. 2446 e 2447 c.c., ovvero di procedere alla **liquidazione** della società, ai sensi del previgente art. 2448 c.c.; tale omissione determinava, a giudizio del curatore, il danno consistente nell'incremento delle passività che si registrava successivamente al verificarsi della causa di scioglimento. In particolare, in assenza di ulteriori operazioni sociali da parte degli amministratori, si imputavano a gestori e controllori i maggiori oneri passivi correlati ai debiti finanziari.

I giudici d'appello, riformando la sentenza di primo grado, rigettavano la pretesa della curatela fallimentare, dal momento che anche una tempestiva messa in liquidazione della società non avrebbe precluso l'**ulteriore decorso** degli **interessi passivi**.

Il curatore fallimentare ricorreva, quindi, per Cassazione. In tale sede, o meglio, **solo** in tale sede, si lamentava la non corretta esclusione del nesso di causalità tra l'inerzia degli organi sociali e il danno ipotizzato valorizzando la sola liquidazione volontaria, laddove gli amministratori, in presenza di un palese stato di **insolvenza**, avrebbero dovuto chiedere il **fallimento** della società, che, in forza di quanto disposto dall'art. 55 del RD 267/42, avrebbe determinato la **sospensione** del corso degli interessi.

Del pari, doveva ravvisarsi la responsabilità dei sindaci, i quali, grazie ai loro poteri di vigilanza, avrebbero dovuto rendersi conto della sopravvenuta insolvenza della società e, stante la colpevole inattività degli amministratori, convocare l'assemblea per la loro sostituzione o denunciare i fatti al Tribunale per consentire, nel contesto dell'art. 2409 c.c., la nomina di un **amministratore giudiziario**, che avrebbe potuto richiedere il fallimento della società.

La Suprema Corte reputa il ricorso infondato. I giudici di legittimità, infatti, osservano come, nel giudizio di merito, agli amministratori era stata contestata esclusivamente la mancata attivazione delle **procedure** correlate alla **riduzione** del capitale sociale al di sotto del minimo legale o la mancata

messa in liquidazione della società, e non anche il fatto di non aver richiesto il fallimento della stessa. Situazioni che presentano presupposti non del tutto coincidenti.

Per analoghe ragioni – ovvero perché in sede di merito non si era affatto prospettata una responsabilità dei sindaci per omessa denuncia ex art. 2409 c.c. al fine di ottenere la nomina di un amministratore giudiziario che avrebbe potuto richiedere la dichiarazione di fallimento, limitandosi ad evidenziarne le omissioni correlate alla riduzione del capitale sociale al di sotto del limite legale – viene rigettato anche il motivo di ricorso prospettato in relazione alla **responsabilità** dei componenti dell'organo di **controllo**.

Il danno da cessione d'azienda, se provato, è danno “diretto” alla società

Nella sentenza n. 22009, invece, la Cassazione si sofferma sull'azione di responsabilità esercitata dai **soci di minoranza** di una **srl** nei confronti dell'amministratore e del socio di maggioranza della stessa per ottenere il risarcimento dei danni conseguenti all'affitto e, successivamente, alla **vendita** dell'azienda sociale in favore di altra compagine riconducibile al socio di maggioranza.

In particolare, si rimproverava il fatto che, attraverso le suddette operazioni (affitto e successiva cessione dell'azienda della srl), la società cessionaria, riconducibile al socio di maggioranza della srl, acquisiva la sede, i beni strumentali, i dipendenti, la clientela e anche il marchio della prima, che non presentava più alcuna **potenzialità produttiva**, con un danno che doveva essere considerato **“direttamente”** cagionato ai soci di minoranza (ex art. 2476 comma 6 c.c.) e non il **mero riflesso** di quello procurato alla società, con esclusione della necessità di agire nell'interesse della srl e della relativa partecipazione al processo (ex art. 2476 comma 3 c.c.).

La Suprema Corte reputa anche tale ricorso infondato. La cessione dell'azienda sociale a un privato, con impossibilità per la società (cedente) di esercitare un'attività d'impresa, non può considerarsi atto in sé dannoso, potendosene, al contrario, dimostrare la **vantaggiosità**, ove la cessione risulti “ben remunerata”.

Al tempo stesso, una simile cessione non implica, in sé, l'estinzione della società, essendo possibile il **reimpiego** del capitale per lo svolgimento di altre attività. Ad ogni modo, conclude la Cassazione, quand'anche si riuscisse a dimostrare il danno prospettato dai soci di minoranza, lo stesso riguarderebbe **direttamente** la società e, soltanto di riflesso, i soci.

Per i costi di ricerca nuove regole contabili da coordinare con la norma fiscale

L'invarianza di gettito sancita dal DLgs. 139/2015 non esclude tale necessità

/ Elena SPAGNOL

Sebbene il DLgs. n. 139/2015 abbia previsto che dall'attuazione delle nuove disposizioni in tema di bilancio non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica, garantendo quindi un'**invarianza di gettito**, appare in ogni caso necessario valutare, sotto il profilo operativo, come tali novità si coordinino con l'attuale formulazione della norma fiscale e se tale invarianza sia da intendersi in termini assoluti o anche con riferimento alle competenze di periodo.

Si pensi al caso dei **costi di ricerca** che, come già analizzato su *Eutekne.info* (si veda "Costi di ricerca e pubblicità sempre a Conto economico" del 12 ottobre 2015), con la modifica introdotta dal DLgs. 139/2015 non sono più capitalizzabili tra le immobilizzazioni immateriali e, quindi, a decorrere dai bilanci relativi agli esercizi finanziari con inizio dal 1° gennaio 2016, costituiranno costi di periodo e saranno rilevati a Conto economico nell'esercizio in cui sono **sostenuti**. L'analisi fiscale di tale modifica richiede una valutazione con riferimento sia ai costi sostenuti dal 2016 (norma a regime), sia ai costi sostenuti e capitalizzati negli esercizi precedenti (norma transitoria).

Inoltre, va verificato se e come le nuove disposizioni si riflettano su quegli istituti fiscali strettamente connessi alla classificazione e valutazione di bilancio, come ad esempio l'**IRAP** e il **ROL** per la deduzione degli interessi passivi.

Sulla situazione a regime e quindi sui costi sostenuti e imputati a Conto economico dal 2016 (ipotizzando un esercizio coincidente con l'anno solare) occorre chiedersi se la disposizione dell'art. 108 comma 1 del TUIR, rubricato come "spese relative a **più esercizi**", continui a essere l'articolo di riferimento per tale tipologia di costi. Si tratta cioè di capire se il soggetto che ha imputato a Conto economico tali costi debba dedurli interamente nell'esercizio di imputazione o se la regola fiscale di cui al predetto art. 108 comma 1 del TUIR sia autonoma rispetto alle risultanze di bilancio e, quindi, sia possibile **dedurre** tali costi nell'esercizio in cui sono state sostenuti ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi, ma non oltre il quarto.

Premesso che la fattispecie è già stata oggetto di discussione per i soggetti IAS adopter, in quanto secondo i principi contabili internazionali le spese di ricerca generica, pubblicità e impianto e ampliamento vanno obbligatoriamente spese a Conto economico, si evidenzia che la prassi dell'Agenzia (ris. n. 95/2006) ha ritenuto che la deduzione di tale tipologia di costi debba essere fatta in conformità alle scelte di bi-

lancio e che il principio di **derivazione non** permette **deduzioni** che non trovino giustificazione nelle scelte di ordine civilistico. Il principio di derivazione, dunque, supera quello di competenza sancito dal combinato disposto degli artt. comma 1 e 108 comma 1 del TUIR. Tale conclusione è però avversata da parte della dottrina, per cui i regimi che consentono al contribuente di rinviare la deduzione di un costo sono comunque **svincolati** dai comportamenti e dai presupposti civilistici.

Passando ad analizzare la disciplina transitoria si segnala che il DLgs. 139/2015 non ha previsto alcuna regola che disciplini il **passaggio** tra vecchia e nuova impostazione contabile dei costi di ricerca capitalizzati nei bilanci precedenti al 2016, né ha previsto un'applicazione prospettica della nuova disposizione. Sul punto si potrebbe quindi ipotizzare di far riferimento a quanto indicato dall'OIC 29 in relazione alla fattispecie del cambio di principio con applicazione **retroattiva**, in base a cui i costi capitalizzati dovrebbero essere spesi a Conto economico nel primo esercizio di applicazione della norma e gli effetti della variazione rilevati tra gli oneri straordinari. Tale conclusione, però, trova un limite nel fatto che il DLgs. 139/2015 ha eliminato la classe dei proventi e oneri straordinari del Conto economico, che non sarà più esposta nello schema di bilancio.

In merito l'OIC dovrebbe fornire chiarimenti che potrebbero anche prevedere la gestione della **transizione** tra vecchia e nuova norma nel **patrimonio netto** similmente alla *First Time Adoption* dei soggetti IAS adopter. Premesse le incertezze contabili, sotto il profilo fiscale, e traslando quanto previsto per la stessa tipologia di costi in sede di transizione ai principi contabili internazionali per i soggetti IAS adopter, si può ipotizzare che tali costi continuino ad essere dedotti secondo l'originaria imputazione temporale, attraverso **variazioni extracontabili**, anche dopo essere stati imputati interamente a Conto economico o, eventualmente, a patrimonio netto, equiparando in tale ultimo caso, ai fini fiscali, l'imputazione a patrimonio netto all'imputazione a Conto economico.

In ultimo, è opportuno evidenziare che la qualificazione e classificazione di bilancio della componente imputata a Conto economico (o a riserva) in sede di transizione potrebbe assumere rilevanza anche con riferimento alla disciplina **IRAP** e degli interessi passivi nella definizione del **ROL**, in quanto in entrambe le fattispecie rileva la derivazione dal prospetto del bilancio.