

/ SABATO, 14 NOVEMBRE 2015

IL CASO DEL GIORNO

Flussi finanziari in entrata e in uscita da regolamentare

/ Giovanni BARBATO

I reati di riciclaggio (648-bis c.p.), impiego di denaro/utilità di provenienza illecita (648-ter c.p.) ed autoriciclaggio (648-ter.1 c.p.) obbligano società ed enti a dotarsi di procedure interne volte a presidiare la relativa rischiosità, pena l'esposizione alle sanzioni fissate dal DLgs. 231/2001.

Basti solo ricordare che per i citati illeciti viene prevista a carico delle società una sanzione pecuniaria da 200 a 800 quote (perciò fino a un massimo di 1.239.200 euro) nel caso in cui il denaro, i beni o le altre utilità provengano da delitto per cui è stabilita la reclusione pari o inferiore nel massimo a 5 anni. Specularmente, quando la pena per il reato presupposto sia superiore nel massimo a 5 anni, viene prescritta la sanzione pecuniaria da 400 a 1.000 quote (ovvero, fino a un massimo di 1.549.000 euro). Del pari, si potrebbero applicare all'ente per una [...]

A PAGINA 2

PRIMOPIANO

Imprenditori forfetari, alla cassa per il secondo acconto di contributi 2015

L'agevolazione prevede il pagamento della contribuzione a saldo e in acconto alle stesse scadenze per le somme dovute in base a UNICO

/ Paola RIVETTI

La prossima scadenza del 30 novembre per il versamento della seconda o unica rata degli acconti 2015 di imposte e contributi interessa anche gli imprenditori individuali che, avendo applicato il **regime forfetario** istituito dalla L. 190/2014, hanno optato per la determinazione agevolata dei contributi previdenziali INPS.

In base alle previsioni dell'art. 1 comma 77 della L. citata, i soggetti che aderiscono all'agevolazione determinano i contributi dovuti:

- **senza** considerare il livello **minimo imponibile** previsto ai fini del versamento dei contributi dall'art. 1 comma 3 della L. 2 agosto 90 n. 233;
- applicando, per l'accredito dei contributi, le regole della Gestione Separata INPS (art. 2 comma 29 della L. 335/1995).

In sostanza, come indicato dalla circ. INPS n. 29/2015, la contribuzione è calcolata "in percentuale rispetto al reddito forfetario, senza applicazione del livello minimo imponibile [...]. Pertanto il contribuente non è obbligato a versare la c.d. quota fissa ed i versamenti saranno effettuati in acconto e a saldo, alle scadenze previste per le somme dovute in base alla dichiarazione dei

redditi".

Rinviando, per quanto riguarda il tema degli acconti IRPEF/imposta sostitutiva, a "Regime fiscale agevolato per autonomi alla prova degli acconti" del 26 maggio, a livello contributivo, per i soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2015 aderendo al regime forfetario, **nulla è dovuto** per tale anno, posto che la quantificazione dei contributi "agevolati", a saldo e in acconto, potrà essere effettuata solo a seguito della determinazione, nel 2016, del reddito d'impresa conseguito nell'annualità precedente.

Discorso diverso vale per i soggetti già in attività che nel 2015 sono transitati da un diverso regime a quello forfetario, i quali hanno determinato in sede di UNICO 2015 i redditi d'impresa conseguiti nel 2014.

Come regola generale, tali soggetti dovrebbero verificare se il reddito conseguito nel 2014 superi il minimale stabilito per tale annualità (pari a 15.516 euro):

- in caso positivo, sulla **quota eccedente** dovrebbero essere determinate una [...]

A PAGINA 3

INEVIDENZA

Omesse ritenute previdenziali sotto i 10.000 euro depenalizzate

Direzione effettiva distinta dal luogo di direzione e coordinamento

Bonus "prima casa" salvo se l'immobile è trasferito al coniuge separato

Pene attenuate per chi collabora contro il "caporalato"

Vendita diretta, cessioni dei produttori agricoli da registrare entro lunedì

ALTRENOTIZIE

/ A PAGINA 11

IMPRESA

Termini "elastici" per l'impugnazione dei bilanci d'esercizio

/ Maurizio MEOLI

L'**impugnazione** delle delibere di approvazione del bilancio e il conflitto di interessi dei soci sono i temi centrali affrontati da una recente e interessante sentenza del Tribunale di Milano (la n. 10643 del 23 settembre scorso).

Ai sensi dell'art. 2434-bis comma 1 c.c., si ricorda, "le azioni previste dagli articoli 2377 e 2379 non possono essere proposte nei confronti delle deliberazioni di approvazione del bilancio **dopo** che è avvenuta l'approvazione del bilancio dell'esercizio [...]"

A PAGINA 8

Flussi finanziari in entrata e in uscita da regolamentare

La responsabilità legata ai reati di riciclaggio e autoriciclaggio impone di prevedere specifici protocolli a presidio della relativa rischiosità penale

/ Giovanni BARBATO

I reati di riciclaggio (648-bis c.p.), impiego di denaro/utilità di provenienza illecita (648-ter c.p.) ed autoriciclaggio (648-ter.1 c.p.) obbligano **società ed enti** a dotarsi di procedure interne volte a presidiare la relativa rischiosità, pena l'esposizione alle sanzioni fissate dal DLgs. 231/2001.

Basti solo ricordare che per i citati illeciti viene prevista a carico delle società una sanzione pecuniaria da 200 a 800 quote (perciò fino a un massimo di 1.239.200 euro) nel caso in cui il denaro, i beni o le altre utilità provengano da delitto per cui è stabilita la reclusione pari o inferiore nel massimo a 5 anni. Specularmente, quando la pena per il reato presupposto sia superiore nel **massimo a 5 anni**, viene prescritta la sanzione pecuniaria da 400 a 1.000 quote (ovvero, fino a un massimo di 1.549.000 euro). Del pari, si potrebbero applicare all'ente per una durata non superiore a 2 anni anche rilevanti sanzioni interdittive, che in taluni casi possono comportare la chiusura dell'attività.

È evidente che l'adozione di un modello organizzativo, specificamente calibrato sui rischi-reato cui è esposta concretamente la società, adempie ad una **funzione preventiva** e costituisce il primo presidio del sistema volto alla "compliance 231". In questo contesto, i reati di riciclaggio portano con sé la necessità per le società di dotarsi di un sistema strutturato ed organico di procedure per l'area amministrativo-contabile, strumentale alla prevenzione dei reati rilevanti. Peraltro, senza entrare nel merito della questione, giova solo osservare come i reati tributari siano in realtà i principali reati presupposto dell'autoriciclaggio e come tali potrebbero portare con sé molteplici rischiosità anche ai fini della disciplina della responsabilità delle società ed enti (la problematica è tuttavia oggetto di diverse interpretazioni).

Ad ogni buon conto appare necessario per le imprese **disciplinare i ruoli**, le responsabilità, le modalità operative e i principi a cui attenersi nella gestione delle attività contabili (registrazione di fatture passive, emissione di fatture attive), dei pagamenti, degli incassi, dei conti correnti e della cassa. In altri termini sarà quanto mai utile definire uno **specifico protocollo** "gestione degli adempimenti contabili/amministrativi/tributari".

In secondo luogo sarebbe utile regolamentare i **flussi finanziari in uscita** (pagamenti per approvvigionamenti di beni e servizi, ecc.) e in entrata (incassi a fronte della vendita di beni e servizi, altri ricavi, ecc.). Al riguardo, un corretto

"processo di gestione dei flussi finanziari" si dovrebbe sostanziare in attività distinte e più precisamente: gestione conti correnti e conti titoli; gestione dei pagamenti (contabilizzazione costi a fronte di fatture passive o di altri giustificativi); gestione degli incassi (incassi mediante bonifico a fronte di emissione fatture attive o altri titoli o in contanti); gestione della cassa; riconciliazioni bancarie.

In via speculare il protocollo a presidio dei fenomeni di **money laundering** dovrà fissare anche specifici principi comportamentali, tra cui: il divieto espresso di instaurare rapporti o porre in essere operazioni con soggetti terzi qualora vi sia il fondato sospetto che ciò possa esporre la società o l'ente al rischio di commissione dei reati in oggetto; il divieto di effettuare pagamenti in favore di fornitori, consulenti e professionisti che operino per conto della società, in assenza di adeguata giustificazione nel contesto del rapporto contrattuale costituito con gli stessi e delle prestazioni effettuate; il dovere di assicurare la tracciabilità delle fasi del processo decisionale relativo ai rapporti finanziari con soggetti terzi; il divieto di effettuare versamenti a società residenti in paradisi fiscali e/o "paesi black list", salvo espressa autorizzazione del CdA e sentito l'OdV; il dovere di riscontrare la **corrispondenza tra pagamenti e indicazioni contrattuali**; il divieto di effettuare pagamenti relativi a beni o servizi acquistati a favore di soggetti diversi dalla controparte contrattuale, salvo cessione del relativo credito autorizzata formalmente dalla società e comunicata all'OdV; il divieto di utilizzare denaro contante come mezzo di pagamento e incasso, al di fuori dei casi consentiti dai regolamenti e dalle procedure aziendali per qualunque operazione di incasso, pagamento, trasferimento fondi, impiego o altro utilizzo di disponibilità finanziarie; il divieto di utilizzare conti correnti o libretti di risparmio in forma anonima o con intestazione fittizia; il dovere di riscontrare piena corrispondenza tra il fornitore/cliente e l'intestazione del conto corrente su cui far pervenire/da cui accettare il pagamento/incasso; il divieto di effettuare/ricevere pagamenti su/da conti cifrati.

In questo senso i protocolli di gestione amministrativo-contabile e i flussi finanziari svolgono il ruolo di veri e propri sistemi operativi, quali **sensori dei rischi** reato riciclaggio/autoriciclaggio, al fine sia di un'efficace attività di monitoraggio e di segnalazione, sia di una reale attività di prevenzione.

Imprenditori forfetari, alla cassa per il secondo acconto di contributi 2015

L'agevolazione prevede il pagamento della contribuzione a saldo e in acconto alle stesse scadenze per le somme dovute in base a UNICO

/ Paola RIVETTI

La prossima scadenza del 30 novembre per il versamento della seconda o unica rata degli acconti 2015 di imposte e contributi interessa anche gli imprenditori individuali che, avendo applicato il **regime forfetario** istituito dalla L. 190/2014, hanno optato per la determinazione agevolata dei contributi previdenziali INPS.

In base alle previsioni dell'art. 1 comma 77 della L. citata, i soggetti che aderiscono all'agevolazione determinano i contributi dovuti:

- **senza** considerare il livello **minimo imponibile** previsto ai fini del versamento dei contributi dall'art. 1 comma 3 della L. 2 agosto 90 n. 233;

- applicando, per l'accredito dei contributi, le regole della Gestione Separata INPS (art. 2 comma 29 della L. 335/1995).

In sostanza, come indicato dalla circ. INPS n. 29/2015, la contribuzione è calcolata "in percentuale rispetto al reddito forfetario, senza applicazione del livello minimo imponibile [...]. Pertanto il contribuente non è obbligato a versare la c.d. quota fissa ed i versamenti saranno effettuati in acconto e a saldo, alle scadenze previste per le somme dovute in base alla dichiarazione dei redditi".

Rinviamo, per quanto riguarda il tema degli acconti IRPEF/imposta sostitutiva, a "Regime fiscale agevolato per autonomi alla prova degli acconti" del 26 maggio, a livello contributivo, per i soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2015 aderendo al regime forfetario, **nulla è dovuto** per tale anno, posto che la quantificazione dei contributi "agevolati", a saldo e in acconto, potrà essere effettuata solo a seguito della determinazione, nel 2016, del reddito d'impresa conseguito nell'annualità precedente.

Discorso diverso vale per i soggetti già in attività che nel 2015 sono transitati da un diverso regime a quello forfetario, i quali hanno determinato in sede di UNICO 2015 i redditi d'impresa conseguiti nel 2014.

Come regola generale, tali soggetti dovrebbero verificare se il reddito conseguito nel 2014 superi il minimale stabilito per tale annualità (pari a 15.516 euro):

- in caso positivo, sulla **quota eccedente** dovrebbero essere

determinate una quota di contributi a titolo di saldo per il 2014 (al netto degli acconti già versati) e una quota di contributi a titolo di acconto per il 2015 (versata in due rate di pari importo);

- in caso negativo, nulla risulterebbe dovuto in aggiunta ai contributi minimi versati trimestralmente.

Posto quanto sopra, va considerato che, per il 2015, tali soggetti hanno applicato il regime forfetario con opzione per l'esonero dai contributi sul reddito minimale e la determinazione della contribuzione solo sul **reddito effettivamente prodotto**; il versamento di tali contributi è effettuato in acconto e a saldo, alle medesime scadenze previste per le somme dovute in base al modello UNICO.

Al riguardo, **non** è stato **chiarito** se i soggetti in questione debbano versare, oltre all'eventuale saldo dei contributi per il 2014, anche l'acconto per il 2015 calcolato già secondo le regole del regime agevolato. Considerato l'esonero dai contributi minimi e l'esistenza di un reddito d'impresa storico su cui calcolare l'acconto per il 2015, salvo diversa indicazione ufficiale, sembrerebbe necessario determinare l'acconto dei contributi 2015 applicando le aliquote contributive previste sul reddito conseguito nel 2014 (ciò a prescindere dal fatto che questo sia, o meno, eccedente il minimale). La prossima scadenza del 30 novembre interesserebbe, quindi, per il versamento della **seconda rata** di contributi in acconto sul 2015 (in aggiunta alla contribuzione di maternità, *cfr.* circ. INPS n. 29/2015).

La situazione sopra descritta è destinata a **cambiare** dall'anno prossimo con la legge di stabilità 2016, il cui Ddl si propone di sostituire l'attuale esonero dal minimale contributivo con una riduzione, pari al 35%, della contribuzione (ordinaria) INPS dovuta ai fini previdenziali, fermo restando il meccanismo di accredito contributivo secondo le regole della Gestione Separata. In base alla formulazione della norma, sembrerebbe che, con tale modifica, i soggetti tornerebbero a versare i contributi previdenziali in corso d'anno alle normali scadenze trimestrali, nonchè la relativa quota minima, seppur ridotta nella misura indicata.

Omesse ritenute previdenziali sotto i 10.000 euro depenalizzate

Con i nuovi schemi di decreto sulla depenalizzazione approvati ieri in CdM il Governo ha optato per dare attuazione solo parziale alla delega

/ Maria Francesca ARTUSI

Il Consiglio dei Ministri ha approvato ieri due schemi di decreto legislativo che riguardano la c.d. depenalizzazione. L'art. 2 della L. 67/2014 ha, infatti, conferito al Governo la delega per la "riforma della **disciplina sanzionatoria**" di alcuni reati.

Più precisamente, il comma 2 di tale articolo e la lettera b) del comma 3 contengono criteri e principi direttivi per la trasformazione di reati in illeciti amministrativi, mentre le restanti disposizioni del comma 3 contengono criteri e principi direttivi per l'**abrogazione di alcuni reati** con contestuale previsione, per i fatti corrispondenti, di sanzioni pecuniarie civili aggiuntive rispetto al risarcimento del danno. Un primo schema di decreto individua, dunque, talune fattispecie in cui – ferma la definizione della condotta illecita – la sanzione penale viene sostituita da quella meramente amministrativa. Il secondo decreto definisce l'abrogazione di taluni reati, "di più scarsa offensività", e la conseguente introduzione di illeciti con sanzioni pecuniarie civili, associate al risarcimento del danno alla parte offesa.

Per "depenalizzazione", di per sé, non si dovrebbe intendere una minore garanzia per i diritti dei consociati, bensì un ritorno all'idea del diritto penale come **ultima istanza** ("extrema ratio"), laddove non sia possibile tutelare con altri mezzi (civiltistici o amministrativi) determinati beni, ovvero laddove gli interessi in gioco siano tali da richiedere una presa di posizione forte da parte dello Stato stesso. Certo è che il legislatore si sta muovendo sulla strada di questo "diritto penale minimo" che si ritrova anche in altre recenti riforme, come nell'introduzione della non punibilità per tenuità del fatto (DLgs. 28/2015) e in alcune scelte della riforma del diritto penale tributario (DLgs. 158/2015).

Per quanto riguarda l'**ambito applicativo** del "decreto depenalizzazione", la sanzione amministrativa viene determinata in funzione a quella penale oggi vigente, sia che si tratti di una pena pecuniaria – multa o ammenda –, sia che si tratti della **pena detentiva dell'arresto** (tra le fattispecie punite con pena detentiva sono, infatti, comprese unicamente delle contravvenzioni – e non dei delitti – per la loro minore offensività).

La stessa L. 67/2014 ha individuato due diverse modalità di depenalizzazione. Quella di una **depenalizzazione "in astratto"** o "cieca", attraverso l'utilizzo di una clausola generale che si riferisce a "tutte le violazioni per le quali è prevista la sola pena della multa o dell'ammenda" (art. 1 dello schema di decreto). Tale criterio generale di

depenalizzazione è già stato in passato utilizzato (ad esempio, nell'art. 32 della L. 689/1981).

Tuttavia, con tale tecnica, residua il rischio di impattare su beni di **rilevanza costituzionale**: basti pensare alla fattispecie in materia di interruzione della gravidanza senza l'osservanza delle modalità indicate dalla legge, potenzialmente compresa tra tali disposizioni.

Escluse alcune delle fattispecie più dibattute

Anche per questo, nel decreto in approvazione, si è ritenuto di escludere che tale clausola generale possa operare nei confronti del codice penale e si è, altresì, optato per dare attuazione solo parziale alla delega ricevuta, escludendo alcune delle fattispecie più dibattute (in particolare, in materia di immigrazione e di stupefacenti).

Diversamente, la **depenalizzazione "nominativa"** indica specificamente le fattispecie su cui intervenire (artt. 2 e 3 dello schema di decreto). Si tratta di alcune contravvenzioni previste dal codice penale – accomunate dal fatto di incidere su interessi di natura prevalentemente privatistica (artt. 527, 528, 652, 661, 668, 726 c.p.) – e di diversi altri illeciti contenuti in leggi speciali. Tra questi ultimi, di particolare interesse è la depenalizzazione dell'omissione di ritenute previdenziali **sotto la soglia** di 10.000 euro. L'attuale testo dell'art. 2 comma 1-bis del DL 463/1983 dovrebbe essere sostituito dal seguente: "l'omesso versamento delle ritenute di cui al comma 1, per un importo superiore a euro 10.000 annui, è punito con la reclusione fino a tre anni e con la multa fino a euro 1.032. Se l'importo omesso non è superiore a euro 10.000 annui, si applica la sanzione amministrativa pecuniaria da euro 10.000 a euro 50.000. Il datore di lavoro non è punibile, né assoggettabile alla sanzione amministrativa, quando provvede al versamento delle ritenute entro tre mesi dalla contestazione o dalla notifica dell'avvenuto accertamento della violazione".

Significativo è che su tale soglia di punibilità ha già avuto occasione di pronunciarsi la Corte di Cassazione, nelle more dell'attuazione della legge delega. Su questo punto, infatti, il legislatore delegante aveva già fornito una puntuale descrizione della disposizione da adottare (art. 2 comma 2 lett. c) della L. 67/2014), tanto che si è discusso sulla possibile **immediata applicabilità** di tale norma, seppur in assenza del decreto attuativo (cfr. da ultimo Cass. nn. 32355/2015 e 32337/2015).

Direzione effettiva distinta dal luogo di direzione e coordinamento

Assonime auspica una precisazione degli organi competenti volta a dirimere la questione

/ Luisa CORSO e Gianluca ODETTO

Con il focus di ieri, 13 novembre 2015, Assonime ritorna sul tema della c.d. **esterovestizione** e, in particolare, sul principio statuito dalla Cassazione, con la pronuncia n. 43809 del 30 ottobre 2015, in base al quale la verifica della residenza fiscale deve essere effettuata distinguendo il luogo della sede di direzione effettiva della società dal luogo in cui si colloca il potere di direzione e coordinamento della società capogruppo, previsto dall'art. 2497 c.c.

La richiamata pronuncia di legittimità ha affermato che se la società estera non è una costruzione di puro artificio, ma esercita un'**attività economica effettiva** con una propria struttura organizzativa, essa non può dirsi "esterovestita" e, conseguentemente, destinataria degli obblighi di presentazione delle dichiarazioni in Italia e del versamento delle conseguenti imposte.

Con particolare riferimento all'accertamento della sede di direzione effettiva, la Suprema Corte precisa che la definizione di sede amministrativa si fonda su un criterio di **effettività gestionale** dell'impresa e si identifica, di fatto, con il luogo nel quale l'imprenditore svolge prevalentemente la sua attività amministrativa e direttiva. A tali specifici fini, occorre verificare, in modo fattuale, non solo, i dati formali "classici" (delibere ecc.), ma anche la **struttura** stessa della società estera e la sua "consistenza".

Viceversa, secondo la Cassazione, identificare la sede amministrativa della società controllata con "il luogo nel quale si assumono le **decisioni strategiche** o dal quale partono gli impulsi decisionali" può comportare "conseguenze aberranti ove esso dovesse identificarsi con la sede della società controllante, in evidente contrasto con le ragioni stesse della politica del gruppo e le esigenze sottese al suo controllo" (punto 16.29). Tale approccio, secondo la Corte, si pone in contrasto con la presunzione di "eterodirezione" della società controllata alla base dell'art. 2497 c.c., recante la disciplina del potere di direzione e coordinamento, nonché con l'art. 2497-sexies c.c. il quale prevede che "si presume salvo prova contraria che l'attività di direzione e coordinamento di società sia esercitata dalla società o ente tenuto al consolidamento dei loro bilanci o che comunque le controlla ai sensi dell'art. 2359" (punto 16.30).

Secondo Assonime "nei gruppi transnazionali esistono **linee parallele e differenti** di management: quella che gestisce la direzione e il coordinamento presso la capogruppo, e quella che quotidianamente esercita l'attività gestionale".

L'Associazione auspica quindi una presa di posizione da parte degli organi competenti, volta ad evitare che il luogo di effettivo esercizio della c.d. sede di direzione effettiva sia confuso con quello in cui si colloca il potere di direzione e coordinamento della società capogruppo.

Sulla questione, seppur in modo ondivago, si è espressa anche la giurisprudenza di merito.

La C.T. Prov. Verona 21 luglio 2014 n. 327/4/14, nel respingere la **contestazione di esterovestizione** nei confronti di una controllata slovacca di una società controllante italiana, ha valorizzato la circostanza che tutti gli atti e contratti della società slovacca sono stati conclusi in Slovacchia, ove è svolta l'attività amministrativa con dipendenti locali e ove è esercitato l'oggetto principale (autotrasporto con autisti ivi assunti). In aggiunta, i giudici ritengono provato, mediante il contratto d'affitto, la patente slovacca e il permesso di soggiorno, che l'amministratore abbia soggiornato in Slovacchia per lunghi periodi. D'altra parte, i collegamenti con la casa madre, le direttive generali impartite e lo stage di una dipendente slovacca per il necessario aggiornamento sono elementi che fanno riferimento ai **poteri di controllo** e di strategia generale e come tali, essendo naturali in ogni gruppo, potrebbero soltanto rappresentare indizi da verificare attivando lo scambio di informazioni tra Stati.

In linea con tale impostazione, la C.T. Prov. Milano 25 marzo 2015 n. 2853/1/15 ha ritenuto non condivisibili le osservazioni dell'Ufficio volte a sostenere che le decisioni imprenditoriali relative ad una società francese, partecipata integralmente da due srl aventi sede a Milano, fossero assunte in Italia. Secondo i giudici, la circostanza che alcuni documenti fossero **inviati dall'Italia** non è idonea ad integrare la fattispecie di direzione e coordinamento vero e proprio ex art. 2497 c.c. Posto che le decisioni gestionali della società francese erano, nella specie, **assunte oltreconfine**, la società non poteva essere assoggetta a tassazione italiana.

A conclusioni opposte è giunta, in precedenza, la C.T. Prov. Belluno 14 gennaio 2008 n. 174/1/08, nel caso di costituzione di società commerciale all'estero. Sulla base dell'assunto che le decisioni relative ad una controllata tedesca erano "**preventivamente assunte** in Italia e conferite negli atti della società mediante la nomina di mandatari e procuratori" legati alla società madre, i giudici hanno infatti ritenuto provata la circostanza che la sede effettiva fosse individuata nella sede della controllante.

Bonus “prima casa” salvo se l’immobile è trasferito al coniuge separato

La giurisprudenza di legittimità non è, tuttavia, uniforme sul punto

/ Alessandro BORGOGGIO

Con le due sentenze nn. 23219 e 23225 depositate ieri, la Cassazione è tornata ad occuparsi della decadenza dall’agevolazione “prima casa”.

Con la seconda delle due pronunce poc’anzi citate, è stato esaminato il caso, invero piuttosto frequente, del contribuente che, in sede di **separazione consensuale**, trasferisca, prima del decorso del quinquennio previsto dalla normativa di riferimento, la casa acquistata con i benefici fiscali di cui trattasi. Deve ricordarsi, al riguardo, che, ai sensi della Nota II-bis) all’art. 1 della Tariffa, Parte Prima, allegata al DPR 131/1986, il contribuente perde l’agevolazione se vende l’immobile oggetto di acquisto con i benefici fiscali in parola prima del decorso di cinque anni, salvo che riacquisti entro un anno un nuovo immobile da adibire a propria abitazione. La Suprema Corte, richiamando un suo recente arresto, ha stabilito che l’attribuzione al coniuge della proprietà della casa coniugale in adempimento di una condizione inserita nell’atto di separazione consensuale, non costituisce una forma di “alienazione” dell’immobile rilevante ai fini della **decadenza dai benefici** “prima casa”; bensì una forma di utilizzazione dello stesso ai fini della migliore sistemazione dei rapporti tra coniugi, sia pure al venir meno della loro convivenza (cfr. Cass. n. 3753/2014).

I giudici di legittimità, con la sentenza n. 23225 di ieri, hanno aggiunto che, avuto riguardo pure a quella che è la *ratio* propria dell’agevolazione fiscale, tendente a favorire l’acquisizione in proprietà della casa da destinare ad abitazione propria e, quindi, del proprio nucleo familiare, appare assolutamente prevalente, nella fattispecie in esame, rispetto al tipo negoziale, la valutazione della **causa ad esso esterna**, che si connota della funzione solutoria degli obblighi legali di mantenimento, in forza della quale l’immobile acquistato con l’agevolazione fiscale per essere destinato a casa familiare resta tale, continuando quindi innanzitutto a soddisfare la primaria esigenza della conservazione dell’habitat familiare in funzione di tutela della prole, con il solo adeguamento alla sopravvenuta cessazione della convivenza tra i coniugi.

È stata richiamata, quindi, anche la prassi dell’Amministrazione finanziaria, che, seppur sotto differente profilo normativo, depone a favore delle stesse conclusioni. L’Agenzia delle Entrate, infatti, ricordando il tenore dell’art. 19 della legge 74/1987 secondo cui sono esenti dall’imposta di bollo, di registro e da ogni altra tassa “Tutti gli atti, i documenti ed i provvedimenti relativi al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimo-

nio ...”, ha stabilito che tale regime di favore trova applicazione anche al fine di **escludere** il verificarsi della decadenza dalle agevolazioni “prima casa” fruite in sede di acquisto, qualora in adempimento di un obbligo assunto in sede di separazione o divorzio, uno dei coniugi ceda la propria quota dell’immobile all’altro, prima del decorso del termine quinquennale. Il trasferimento al coniuge concretizza, infatti, un atto relativo “al procedimento di scioglimento del matrimonio o di cessazione degli effetti civili del matrimonio...” (circ. 27/2012, § 2.2).

Occorre evidenziare, tuttavia, che la giurisprudenza di legittimità **non** pare, invero, così **uniforme sul punto**. Anzi, proprio recentemente, la stessa Cassazione ha stabilito che il regolamento concordato fra i coniugi, pur acquistando efficacia giuridica solo in seguito al provvedimento di omologazione (cfr. Cass. n. 9174/2008), trova la sua fonte nell’accordo delle parti: il trasferimento di un bene attuato mediante la fattispecie complessa cui dà vita il procedimento di cui all’art. 711 c.p.c. costituisce, comunque, un trasferimento riconducibile alla volontà del cedente. Anche in questo caso, quindi, trovano applicazione le disposizioni del regime di decadenza previsto dal quarto comma della già citata Nota II-bis), per cui il contribuente, che trasferisce prima del decorso di cinque anni l’immobile oggetto di acquisto agevolato, in adempimento ad un accordo di separazione consensuale, perde i benefici fiscali di cui trattasi, se non **riacquista entro un anno** dal trasferimento un nuovo immobile da adibire a sua abitazione principale (cfr. Cass. n. 2263/2014; in qualche misura depone nello stesso senso anche la Cass. n. 16082/2014).

Insomma, pare che la questione sia ancora controversa in seno al Supremo Collegio, ed a questo punto sono forse maturi i tempi per una decisione risolutiva delle Sezioni Unite.

Del tutto pacifica è, invece, ormai la questione esaminata con la sentenza n. 23219 depositata ieri, con cui i giudici di legittimità hanno ribadito che, sebbene l’inizio del quarto comma della già citata Nota II-bis) espressamente riconosca l’**agevolazione ai trasferimenti** “per atto a titolo oneroso o gratuito”, mentre, la parte conclusiva dello stesso quarto comma, quando stabilisce che per il mantenimento dell’agevolazione debba procedersi all’acquisto di altro immobile da adibire a propria abitazione principale, non ripetendo la dicitura “per atto a titolo oneroso o gratuito”, non dice diversamente rispetto alla prima parte, giacché, come noto, “acquisto” è sia quello oneroso che quello

gratuito.

Del resto, l'art. 7 della L. 448/1998, che riconosce un **credito d'imposta** in caso di trasferimento infraquinquennale, con successivo acquisto entro l'anno, sia quando il nuovo acquisto è oneroso sia quando è gratuito, ha senso soltanto se il beneficio "prima casa" può mantenersi anche in caso l'acquisto della nuova abitazione, entro un anno dall'alienazione della prima, possa essere gratuito (*cfr.* Cass. nn. 5689/2014, 16077/2013).

Allineandosi alla consolidata giurisprudenza di legittimità in materia e mutando, quindi, il suo pregresso orientamento di segno contrario (*cfr.* ris. n. 125 del 3 aprile 2008 e punto 3.11.3 della circ. 18 del 29 maggio 2013), anche l'Agenzia delle entrate, con la recentissima risoluzione n. 49 dell'11 maggio 2015, ha chiarito che il contribuente non decade dall'agevolazione "prima casa" se il riacquisto dell'immobile entro un anno dalla vendita infraquinquennale del precedente è **a titolo gratuito** (ovvero per donazione).

Termini “elastici” per l’impugnazione dei bilanci d’esercizio

Per il Tribunale di Milano, senza intento fraudolento, si può approvare il bilancio successivo anche pochi giorni dopo l’approvazione del precedente

/ Maurizio MEOLI

L’**impugnazione** delle delibere di approvazione del bilancio e il conflitto di interessi dei soci sono i temi centrali affrontati da una recente e interessante sentenza del Tribunale di Milano (la n. 10643 del 23 settembre scorso).

Ai sensi dell’art. 2434-bis comma 1 c.c., si ricorda, “le azioni previste dagli articoli 2377 e 2379 non possono essere proposte nei confronti delle deliberazioni di approvazione del bilancio **dopo** che è avvenuta l’approvazione del bilancio dell’esercizio successivo”. Tale divieto è posto a tutela di interessi pubblicistici (e, di conseguenza, la violazione dello stesso è rilevabile anche d’ufficio dal giudice). L’intento è quello di evitare, ad esempio, impugnazioni **pretestuose e strumentali** rispetto alle quali l’interesse dell’impugnante risulti “evanescente” e, quindi, impedire lo svolgimento di processi tanto gravosi quanto inutili. Tutto ciò, peraltro, è da correlare al principio di continuità dei bilanci. Nel senso che in capo ai soggetti legittimati resta la possibilità di rilevare scorrette appostazioni o carenze informative che, già presenti nel bilancio più risalente, siano state ripresentate, o hanno avuto effetti o ripercussioni, seppure con qualche variazione, anche sul bilancio successivo.

Rispetto a tale disciplina, la **fissazione ravvicinata** dell’assemblea per l’approvazione del bilancio successivo potrebbe essere ispirata dall’intento doloso e fraudolento di sottrarre alla controparte un mezzo di impugnazione. Ma anche nel caso in cui l’assemblea successiva sia convocata a distanza di **solì due giorni**, come accadeva nel caso di specie, un simile intento (*exceptio doli*) non può ritenersi insito nella condotta (*in re ipsa*). Infatti, il Tribunale di Milano ne esclude la configurabilità dal momento che, delle due voci oggetto di contestazione nel primo bilancio, una, recante un debito per interessi, era stata stralciata dal “nuovo”, e l’altra, riguardante generiche appostazioni di passività, per quanto ripresentata, non aveva alcun effetto stabilizzante rispetto all’importo dovuto non costituendo riconoscimento di debito (a prescindere dal vaglio circa veridicità, correttezza e chiarezza delle appostazioni stesse, che si svolge sul diverso piano della legittimità del bilancio nella sua dimensione rappresentativa).

Una clausola statutaria che preveda la predisposizione della Relazione sulla gestione “a corredo di un bilancio redatto a norma di legge” – osservano, inoltre, i giudici milanesi – non deve essere interpretata nel senso che la Relazione sia sempre e comunque necessaria. E, quindi, ove la società sia legittimata alla redazione di un bilancio in forma abbreviata, e

fornisca le informazioni necessarie in Nota integrativa, la Relazione sulla gestione può, ex art. 2435-bis comma 7 c.c., anche essere **omessa**.

La decisione in commento si sofferma, poi, sul diritto all’informazione correlato al principio di chiarezza del bilancio. Al riguardo si ribadisce come l’informazione richiesta in sede assembleare debba essere **pertinente** alle risultanze del bilancio e la sua omissione lesiva di interessi patrimoniali o informativi di soci o terzi. Per questo il socio impugnante ha l’onere di indicare – in sede assembleare così come, successivamente, negli atti processuali – voci o poste che risulterebbero non chiare o incomplete e la cui oscurità potrebbe essere dissipata dalle informazioni richieste (cfr. Cass. nn. 11554/2008 e 23976/2004).

E, in caso di omessa indicazione di voci e poste di bilancio affette da mancanza di chiarezza, non è possibile leggere la domanda attorea come fondata su un difetto di informazione complementare ex art. 2423 comma 3 c.c. Secondo questa norma, infatti, l’obbligo della società di fornire informazioni ulteriori suppone che sia dedotto e provato, da parte del socio impugnante, un **bisogno informativo** non suscettibile di essere soddisfatto dalle informazioni previste da “specifiche disposizioni di legge”; anche queste ultime, dunque, da individuare in modo esplicito con allegazione della loro insufficiente capacità informativa.

Sul conflitto di interessi, infine, si precisa che la natura determinante del voto del socio in conflitto rappresenta un fatto costitutivo del diritto invocato (un elemento essenziale della fattispecie che comporta l’impugnabilità delle decisioni sociali ex art. 2479-ter comma 2 c.c.); di conseguenza, la sua carenza è rilevabile **anche d’ufficio** dal giudice. Come si evince dall’articolo da ultimo citato, la “prova di resistenza” va effettuata espungendo il voto ritenuto illegittimo non solo dal novero dei voti validi, ma considerando come se il socio non avesse partecipato al voto, dunque escludendolo dal quorum deliberativo.

Rispetto a tale situazione occorre rilevare che, se il voto di un socio potesse essere invalidato, con incidenza sul ricalcolo del quorum deliberativo, per il solo effetto di una generica dichiarazione (nella specie resa in un telegramma) di un suo interesse nelle votazioni, gli sarebbe impropriamente riconosciuto un **indebito diritto** di tornare sui propri passi (*ius poenitendi*) del tutto estraneo al sistema delle deliberazioni societarie e lesivo dell’interesse alla loro stabilità.

Pene attenuate per chi collabora contro il “caporalato”

Lo prevede lo schema di Ddl. di contrasto ai fenomeni del lavoro nero e dello sfruttamento del lavoro in agricoltura

/ Luca MAMONE

Nel corso del Consiglio dei Ministri di ieri, 13 novembre 2015, è stato approvato lo schema di disegno di legge contenente misure di contrasto al c.d. “caporalato”, ossia il fenomeno criminale che ha come finalità lo **sfruttamento dei lavoratori** in condizioni di bisogno e di necessità. Come evidenziato dallo stesso Esecutivo, il caporalato ha trovato in questi anni sempre più ampia diffusione, in quanto favorito non solo dalla crisi economica, ma anche dal sempre più crescente numero di persone immigrate, anche irregolari, in cerca di lavoro.

Lo spirito del provvedimento è quello di tendere ad una maggiore efficacia dell’**azione di contrasto** al fenomeno criminale in argomento, con particolare attenzione all’illecita accumulazione di ricchezza da parte di chi sfrutta i lavoratori con la finalità di trarne profitto, violando le più elementari norme a tutela della sicurezza nei luoghi di lavoro, nonché i diritti fondamentali della persona.

In generale, il Ddl. in questione prevede l’immediata introduzione di significative modifiche a diversi testi normativi – quali, ad esempio, il codice penale, il codice di procedura penale, la disciplina della Rete del lavoro agricolo di qualità ex art. 6 del DL 91/2014, e così via – al fine di prevenire e colpire **in modo organico** ed efficace tale fenomeno criminale nelle sue diverse manifestazioni.

Innanzitutto, con l’art. 1 si introducono modifiche al codice penale, con particolare riferimento all’art. 603-bis, con cui viene disciplinato il delitto di intermediazione illecita e sfruttamento del lavoro. Nello specifico, si prevede una circostanza attenuante in base alla quale la pena è **diminuita da un terzo alla metà** per tutti coloro che si adoperino efficacemente per evitare che l’attività delittuosa sia portata a conseguenze ulteriori, per assicurare le prove dei reati e per individuare gli altri responsabili ovvero per il sequestro delle derivanti somme di denaro o altre utilità.

Come sottolineato dal Governo nella relazione illustrativa, tale ipotesi attenuativa – modellata secondo la tecnica della legislazione di emergenza di tipo premiale e finalizzata ad ottenere una collaborazione c.d. “processuale” – trova fondamento nella **minore capacità a delinquere** del colpevole che, successivamente alla commissione del reato, “si sia efficacemente adoperato” per conseguire, in via alternativa, uno dei predetti risultati previsti dalla norma. Ovviamente, il tutto deve avvenire prima che tale risultato sia autonomamente conseguito dagli inquirenti stessi.

Lo stesso art. 1, poi, introduce un secondo punto al predetto

art. 603-bis c.p., prevedendo l’applicazione della confisca obbligatoria per questo tipo di reato, mentre con l’art. 3 si stabilisce anche l’applicazione della confisca c.d. estesa o allargata ex art. 12-sexies del DL 306/92. L’intento è quindi quello di **rafforzare l’efficacia** gli strumenti contro la formazione di patrimoni criminali, sottraendo, in modo obbligatorio, alla disponibilità del reo i beni ed i proventi derivanti dalla commissione del reato.

Invece, l’art. 2 dello schema di Ddl. interviene con riferimento al codice di procedura penale, in particolare sul corpus dell’art. 380, disciplinante l’arresto obbligatorio in flagranza e prevedendone l’estensione anche qualora si configuri il reato di **intermediazione illecita** e sfruttamento del lavoro. Infatti, è bene precisare che a tutt’oggi, per questo reato, l’arresto è previsto in via facoltativa, mentre con il provvedimento in esame diventa obbligatorio, all’evidente fine di rafforzare gli strumenti di natura precautelare.

Di particolare interesse risulta anche la disposizione contenuta all’art. 4, laddove, modificando l’art. 25-*quiquies* del DLgs. 231/2001, si introduce la responsabilità amministrativa degli enti per il delitto di **intermediazione illecita** e sfruttamento del lavoro. La decisione di estendere questo tipo responsabilità anche alle aziende, scaturisce dalla constatazione che i vantaggi illeciti derivanti dallo sfruttamento dei lavoratori molto spesso vanno a proprio vantaggio delle aziende, frequentemente costituite in forma societaria o associativa.

Ancora, si segnalano alcune modifiche alla disciplina che regola la Rete del lavoro agricolo di qualità ex art. 6 del DL 91/2014. Ad esempio, si prevede l’ampliamento del novero dei soggetti che possono aderirvi – includendo, ad esempio, gli sportelli unici per l’immigrazione, i centri per l’impiego e gli enti bilaterali – e si **estende l’ambito delle funzioni** svolte dalla “Cabina di regia” della Rete stessa, con particolare riferimento alle attività di monitoraggio e stipula di convenzioni. Infine, l’art. 7 dello schema di disegno di legge in esame prevede che i Ministeri del Lavoro, dell’Interno e delle Politiche agricole elaborino, in intesa con le Regioni, le Province autonome, le amministrazioni locali e le organizzazioni del c.d. “terzo settore”, un piano di interventi volto a garantire l’accoglienza di tutti i lavoratori impegnati nelle **attività stagionali** di raccolta dei prodotti agricoli, al fine di evitare i rischi legati al consueto maggiore afflusso di manodopera, anche straniera.

Vendita diretta, cessioni dei produttori agricoli da registrare entro lunedì

Se hanno optato per il regime normale IVA, fino a lunedì possono effettuare la registrazione cumulativa delle cessioni di beni verso privati di ottobre

/ Antonio PICCOLO

Entro il **16 novembre** i produttori agricoli che esercitano la vendita diretta e hanno optato per l'applicazione del regime normale IVA, in luogo del regime speciale di cui al vigente art. 34, comma 6 del DPR n. 633/1972 – comma che il Ddl. di stabilità 2016 giunto all'esame parlamentare vorrebbe abrogare dal 1° gennaio 2017, si veda “Verso l'abrogazione del regime speciale IVA in agricoltura” del 10 novembre –, possono effettuare un'unica registrazione cumulativa per le cessioni di beni nei confronti di privati consumatori realizzate nel mese di ottobre 2015.

Al riguardo, si ricorda che è “diretta” la vendita (da parte del produttore agricolo) dei propri prodotti effettuata **direttamente ai consumatori**, senza quindi alcun passaggio intermedio mediante ausilio di soggetti intermediari (ad esempio, commercianti). Gli agricoltori, cioè gli imprenditori singoli o associati, possono vendere anche prodotti acquistati da terzi, fermo restando il vincolo della prevalenza (51%) dei prodotti ottenuti dai propri fondi.

Tuttavia, se l'ammontare dei ricavi derivanti dalla vendita di questi prodotti nell'anno solare precedente sia superiore a 160.000 euro per gli imprenditori individuali, oppure superiore a 4 milioni di euro per le società, si applicano le disposizioni del DLgs. n. 114/1998 sull'esercizio delle attività commerciali (art. 4, comma 8 del DLgs. n. 228/2001 e sue modificazioni).

Si ricorda altresì che i soggetti che realizzano la vendita diretta devono rientrare in almeno una delle seguenti categorie:

- imprenditori agricoli, coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali (IAP), che vendono prodotti ottenuti **in prevalenza** dal proprio fondo;
- società agricole che vendono prodotti ottenuti in prevalenza dal proprio fondo;
- società **cooperative** formate da imprenditori agricoli, che vendono prodotti in prevalenza dei propri soci;
- società di persone o società a responsabilità limitata, costi-

tuite da imprenditori agricoli, che hanno come attività esclusiva la trasformazione o la manipolazione e la vendita di prodotti ceduti dai soci;

- enti o associazioni che vendono prodotti agricoli.

Infine, è appena il caso di rimarcare che **non ci sono limiti** all'attività di vendita diretta su aree private all'aperto diverse da quelle ubicate nella sede principale dell'azienda agricola, delle quali l'imprenditore agricolo abbia comunque la disponibilità sulla base di un titolo legittimo.

A fugare ogni dubbio interpretativo sorto nel recente passato è stato il Ministero delle Politiche agricole alimentari e forestali con la lettera inviata il 7 agosto 2015 sia al Ministero dello Sviluppo economico che all'ANCI.

Come si ricorderà, infatti, con le novità introdotte dall'art. 30-bis del DL n. 69/2013 (conv. L. n. 98/2013) sembrava che non potesse essere più esercitata l'attività di vendita diretta all'aperto su superfici private **diverse** da quelle ubicate nel “centro aziendale” oppure da quelle di proprietà dell'imprenditore agricolo.

La situazione è stata definitivamente sbloccata con la citata lettera del MIPAAF, cui ha fatto seguito un'analoga presa di posizione del MISE con risoluzione del 14 settembre 2015.

Infatti, il Ministero dello Sviluppo economico, nel rispondere a un quesito inviato dai Comuni di Piove di Sacco e di Fierzenze e dalla Provincia autonoma di Bolzano, ha precisato espressamente che un imprenditore agricolo può ben utilizzare un'area dell'azienda di un altro imprenditore agricolo ai fini della vendita dei propri prodotti, nonché **qualsiasi superficie privata** all'aperto, ovunque ubicata e della quale abbia disponibilità.

Gli unici **adempimenti** da rispettare sono l'effettuazione della comunicazione al Comune, nel cui territorio insiste l'area adibita alla vendita, e l'osservanza delle norme vigenti in materia igienico-sanitaria.

Costo effettivo dell'“ArtBonus” ridotto a poco più di un terzo di quanto erogato

I dati del primo anno di applicazione sono modesti, ma destinati a crescere

/ Giuseppe REBECCA

L'“ArtBonus” (art. 1 del DL n. 83/2014 convertito) agevola gli interventi a favore dei beni culturali pubblici. Il costo effettivo della liberalità si riduce a **poco più di 1/3** di quanto erogato con il meccanismo del credito d'imposta.

Ora, il Ddl. di stabilità conferma l'aliquota del 65% del beneficio in via **permanente**, in luogo della precedente scadenza nel 2016. Nell'apposito sito predisposto dal Governo, www.artbonus.gov.it, si trova anche una sintesi del primo anno di applicazione dell'agevolazione: 33,8 milioni di erogazioni liberali, fatte da 773 mecenati di cui 567 persone fisiche. Dati in verità modesti, ma destinati a crescere.

La circolare n. 24/2014 ha fornito numerose precisazioni, sia per chi eroga, sia per chi riceve il contributo, nonché sulle modalità operative.

Si ricorda che le erogazioni devono essere effettuate esclusivamente in denaro, essere **tracciabili** e devono riguardare:

- interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici;
- il sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura di appartenenza pubblica (musei, biblioteche, archivi, aree e parchi archeologici, complessi monumentali, come definiti dall'art. 101 del DLgs. n. 42/2004);
- la realizzazione di nuove strutture, il restauro e il potenziamento di quelle esistenti delle fondazioni lirico-sinfoniche o di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente attività nello spettacolo.

Il beneficio è applicabile anche nel caso in cui le erogazioni siano destinate ai soggetti **concessionari o affidatari** dei beni oggetto degli interventi già specificati.

Il credito d'imposta è riconosciuto su quanto speso (criterio di cassa) con percentuali decrescenti, al momento, e precisamente in misura pari al 65% per il 2014 e 2015 e al 50% per il 2016 (che dovrebbe passare al 65% in base al Ddl. di stabilità). È poi utilizzabile in 3 quote annuali di uguale importo. **Non** è stato posto alcun **limite quantitativo** di spesa, salvo quanto sotto indicato, come pure nessun limite è stato posto per la compensabilità del credito d'imposta. Le quote annue eventualmente non utilizzate potranno essere riportate in avanti, senza alcun limite temporale.

Quanto ai limiti massimi del beneficio, il credito d'imposta è riconosciuto: per persone fisiche ed enti non commerciali, nel limite del **15%** del reddito imponibile; per i soggetti titolari di reddito d'impresa e le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato italiano di imprese non residenti, nel limite del **5 per mille** dei ricavi annui.

Di seguito si riportano alcune esemplificazioni.

Con riferimento alle **persone fisiche** (limite del 15% del reddito imponibile), considerando per il 2015 una spesa di 10.000 euro, il credito d'imposta sarebbe pari a 6.500 (65%). In realtà:

- se reddito 40.000, credito d'imposta 6.000 in tre anni (la differenza di 500 è persa);
- se reddito 100.000, credito d'imposta 6.500 in tre anni.

Volendo determinare il credito d'imposta massimo utilizzabile, si ha, in caso di reddito 2015 pari a 100.000 euro, $100.000 \times 15\% = 15.000$; erogazione massima ammessa 23.077 (15.000 / 65%).

L'esborso effettivo, nell'arco dei tre anni, sarebbe di 8.077 (23.077 - 15.000).

Quindi, arrotondando, si può affermare che il privato che spende 23.000 ha un costo effettivo di circa 8.000; il costo effettivo si riduce pertanto a poco più di 1/3 dell'erogato. Si eroga **100** e si ha un costo di **35**.

Nel caso di **imprenditori** (limite del 5 per mille dei ricavi annui), considerando per il 2015 una spesa di 10.000 euro, il credito d'imposta sarebbe pari a 6.500 (65%). In realtà:

- se ricavi 1.000.000, credito d'imposta 5.000 in tre anni (la differenza di 1.500 è persa);
- se ricavi 2.000.000, credito d'imposta 6.500 in tre anni.

Volendo determinare il credito d'imposta massimo utilizzabile per una società di capitali, si ha, nel caso di ricavi 2015 pari a 2.000.000, $2.000.000 \times 5$ per mille = 10.000; erogazione ammessa 15.385 (10.000 / 65%).

L'esborso finanziario netto nell'arco dei tre anni di utilizzo del credito d'imposta sarebbe pari a $15.385 - 10.000 = 5.385$ euro, ossia circa il **35%** delle erogazioni effettuate (in valore assoluto e senza effettuare attualizzazioni per considerare la fruizione differita del credito d'imposta).

Quindi, l'impresa eroga 15.400 e ha un costo di 5.000; il costo effettivo si riduce pertanto a poco più di 1/3 di quanto erogato. Si erogano 100 e si ha un costo effettivo di 35.

Nel contempo, per evitare eventuali duplicazioni di benefici fiscali, sono state dichiarate **inapplicabili** le agevolazioni per le persone fisiche (art. 15, comma 1, lett. h) e per le imprese (art. 100, comma 2, lett. f) e g) del TUIR), salvo per i casi non espressamente contemplati nell'art. 1 del DL 83/2014.

Dovrebbe, invece, essere applicabile l'agevolazione di cui all'art. 14 del DL 35/2005, e quindi sarà deducibile quanto versato nel limite del 10% del reddito dichiarato, comunque nella misura massima di 70.000 euro annui.

Cuchel: “Più che mai pronti allo sciopero”

Il Presidente dell'ANC chiede un reale cambiamento nei rapporti tra commercialisti e Amministrazione finanziaria

/ Savino GALLO

PISA – Il codice di autoregolamentazione dello **sciopero** è “qualcosa di rivoluzionario” per una categoria “non abituata” ad incrociare le braccia e, se le cose non dovessero cambiare, a breve potrebbe essere messo in pratica. Dal palco dell'Auditorium Concorde di Pisa, Marco **Cuchel** rilancia sulla possibilità, a questo punto sempre più concreta, che i commercialisti possano procedere alla prima astensione collettiva della loro storia.

Anche perché, ha spiegato il Presidente dell'ANC nel corso del convegno dal titolo “**Obiettivo futuro**” (durante il quale l'associazione ha festeggiato anche il suo 65° anniversario), “la situazione per noi professionisti è sempre più difficile”. È vero, mai come in questo periodo si parla di **semplificazioni** ma, ha ricordato, è proprio in questi momenti che “bisogna preoccuparsi, perché di solito le semplificazioni per gli altri sono delle complicazioni per noi”.

Il riferimento, evidentemente, è al 730 precompilato ma anche, più in generale, al processo di informatizzazione portato avanti da tutta la Pubblica Amministrazione “praticamente a costo zero”, dato che responsabilità e adempimenti sono stati “scaricati tutti sulle spalle dei commercialisti”. Insomma, ha ricordato il Vicepresidente del CNDCEC, Davide **Di Russo**, una “vera e propria **supplenza**”, che ha consentito un risparmio di circa 2 miliardi all'Amministrazione finanziaria, “costo sostanzialmente sostenuto dalla categoria”. Il problema, però, non è solo la costante crescita degli adempimenti o il mancato riconoscimento di un ruolo sempre più assimilabile a quello di pubblico servizio. Sono tanti altri, infatti, gli aspetti che fanno storcere il naso ai commercialisti, più o meno passati tutti in rassegna nel corso delle quattro tavole rotonde in cui era articolata la giornata.

Tra i temi caldi, quello della **previdenza**, su cui potrebbero esserci novità anche nella prossima legge di stabilità: “Convocherò un incontro con le Casse quando il provvedimento sarà alla Camera”, ha annunciato Lello **Di Gioia**, Presidente della Commissione parlamentare di controllo sugli enti previdenziali. L'obiettivo è “intervenire sulla duplice imposizione fiscale” e ribadire la loro natura di “enti autonomi”. Dal canto loro, le Casse, ha spiegato il Presidente della CN-

PR, Luigi **Pagliuca**, sono “disponibili a dare una mano al Paese” e investire sull'economia reale, a patto che ci siano “rendimenti certi, in linea con quello che impone la legge per la nostra stabilità di lungo periodo”.

Altro tema d'attualità quello legato alla riforma della giustizia tributaria che, ha ricordato Cuchel, “doveva e poteva essere ben più incisiva”. Ma, al di là delle considerazioni di carattere politico, la discussione sull'argomento è servita anche per un primo avvicinamento al **processo tributario telematico**, che scatterà dal prossimo 1° dicembre. Il Direttore della Giustizia tributaria del MEF, Fiorenzo **Sirianni**, ha infatti fornito alcune utili informazioni su come interfacciarsi con la nuova piattaforma attraverso la quale potranno essere depositati i ricorsi. Serviranno, ovviamente, PEC e firma digitale, e poi bisognerà prestare attenzione al fatto che i file inviati siano “integri, senza virus e non superiori ai 5 mb di grandezza”. In questi casi, infatti, il sistema non accetterà il file, mentre in tutti gli altri invierà alla PEC il numero di ricevuta dell'invio e il numero di registro generale assegnato.

Nel corso della giornata, si è avuto modo di parlare anche di delega fiscale (“un'occasione persa per cambiare davvero il rapporto tra Fisco e contribuenti” ha ricordato il Consigliere del CNDCEC, Luigi **Mandolesi**) e di legge di stabilità, all'interno della quale “potrebbero essere inserite” alcune delle **proposte** presentate dai commercialisti nel corso del Congresso nazionale di Milano.

Spazio poi al futuro della categoria, sempre più orientata a trovare strade alternative alle classiche attività legate a Fisco e contabilità. Funzioni diverse come, ad esempio, quelle di gestore della crisi da sovraindebitamento o **mediatore civile**. Attività, quest'ultima, su cui “i commercialisti hanno investito tanto e continueranno a farlo”, ha ricordato il Consigliere del CNDCEC, Felice **Ruscetta**, anche se i numeri non sono molto incoraggianti. Nei primi sei mesi del 2015, infatti, su un totale di circa 100 mila mediazioni solo mille sono state definite dagli organismi che fanno capo agli ODCEC territoriali. Obiettivamente poche, ma non abbastanza da scoraggiare i commercialisti.