

Lunedì, 22 febbraio 2016

IL CASO DEL GIORNO

Accertamento delle liberalità indirette in disclosure senza termine

/ Mario BONO e Anita MAURO

Come già più volte ricordato su *Eutekne.info* (si veda "Liberalità indirette in disclosure senza sanzioni" del 9 febbraio 2016), l'art. 56-bis del DLgs. 346/90 prevede una specifica disciplina per l'accertamento delle liberalità indirette diverse da quelle contenute in atti soggetti a registrazione. In particolare, la norma precisa che l'accertamento delle liberalità indirette può avvenire solo entro specifici e particolari **limiti**.

In concreto, il Fisco può accertare le liberalità indirette ed applicare l'imposta sulle donazioni solo ove ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- l'esistenza delle liberalità risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti volti all'**accertamento di tributi**;
- le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti dello stesso beneficiario, un incremento patrimoniale superiore alle franchigie oggi previste per l'imposta [...]

PAGINA 2

FISCO

Invio "impedito" delle spese sanitarie senza sanzioni

La chiusura del canale telematico ha violato le disposizioni sull'adempimento tardivo

/ Alfio CISSELLO e Massimo NEGRO

Lo scorso **9 febbraio**, a seguito della proroga disposta dal DM 26 gennaio 2016, è scaduto il termine entro cui i soggetti obbligati o i loro delegati dovevano procedere alla trasmissione telematica, al Sistema tessera sanitaria, dei dati delle spese sanitarie effettuate nel 2015, utili per la precompilazione dei modelli 730/2016, ai sensi del DM 31 luglio 2015 e del provv. Agenzia Entrate 31 luglio 2015 n. 103408.

Secondo l'art. 3, comma 5-bis del DLgs. 21 novembre 2014 n. 175, inserito dall'art. 23 del DLgs. 24 settembre 2015 n. 158, in caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati relativi alle spese sanitarie si applica una sanzione di **100 euro** per ogni comunicazione:

- senza possibilità, in caso di violazioni plurime, di applicare il "cumulo giuridico" ex art. 12 del DLgs. 472/97;
- con un massimo di 50.000 euro.

Nei casi di **errata comunicazione dei dati**, la sanzione non si applica se la

trasmissione dei dati corretti è effettuata:

- entro i 5 giorni successivi alla scadenza;
- ovvero, in caso di segnalazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, entro i 5 giorni successivi alla segnalazione stessa.

Se, invece, la comunicazione è correttamente trasmessa entro 60 giorni dalla scadenza, la sanzione è ridotta a un terzo, con un massimo di 20.000 euro.

La L. 28 dicembre 2015 n. 208 (legge di stabilità 2016), inserendo il nuovo comma 5-ter nel suddetto art. 3 del DLgs. 175/2014, ha inoltre stabilito che per le trasmissioni effettuate nel **primo anno previsto** per la trasmissione all'Agenzia delle Entrate dei dati utili per la predisposizione della dichiarazione precompilata, non si fa luogo all'applicazione delle suddette sanzioni in caso di:

- "lieve tardività" nella trasmissione dei dati;
- errata trasmissione [...]

PAGINA 3

IN EVIDENZA

Penale contrattuale deducibile solo con elementi certi e precisi

La triangolazione impropria non incide sull'imponibilità dell'esportazione

Giurisprudenza divisa sul falso in bilancio

ALTRE NOTIZIE

/ DA PAGINA 9

CONTABILITÀ

La riduzione dell'aliquota IRES peggiora i bilanci 2015

/ Silvia LATORRACA

Come già evidenziato su *Eutekne.info*, la L. 208/2015 (legge di stabilità 2016) ha modificato l'art. 77 comma 1 del TUIR, riducendo l'aliquota nominale IRES dal 27,5% al 24%, con [...]

PAGINA 4

Accertamento delle liberalità indirette in disclosure senza termine

Un'impostazione farebbe coincidere la scadenza, non indicata nella norma, con il termine per accertare le imposte dirette "sanate" dalla voluntary

/ Mario BONO e Anita MAURO

Come già più volte ricordato su *Eutekne.info* (si veda "[Liberalità indirette in disclosure senza sanzioni](#)" del 9 febbraio 2016), l'[art. 56-bis](#) del DLgs. 346/90 prevede una specifica disciplina per l'accertamento delle liberalità indirette diverse da quelle contenute in atti soggetti a registrazione. In particolare, la norma precisa che l'accertamento delle liberalità indirette può avvenire solo entro specifici e particolari **limiti**.

In concreto, il Fisco può accertare le liberalità indirette ed applicare l'imposta sulle donazioni solo ove ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

- l'esistenza delle liberalità risulti da dichiarazioni rese dall'interessato nell'ambito di procedimenti volti all'**accertamento di tributi**;

- le liberalità abbiano determinato, da sole o unitamente a quelle già effettuate nei confronti dello stesso beneficiario, un incremento patrimoniale superiore alle franchigie oggi previste per l'imposta sulle donazioni.

In breve, in relazione alle liberalità indirette (che non siano state volontariamente registrate dai contribuenti), i poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria risultano **particolarmente limitati**, atteso che, in pratica, l'accertamento può partire solo in presenza di un'"autodichiarazione" del contribuente.

Tale disciplina, introdotta dalla L. [342/2000](#), è il risultato delle perplessità che hanno sempre accompagnato l'idea di applicare il tributo donativo alle donazioni non formali, tenuto conto che l'accertamento di queste liberalità – caratterizzate proprio dall'assenza di un supporto "documentale" – rischia di legittimare consistenti intromissioni del Fisco nella vita privata dei contribuenti.

La disciplina dettata dall'[art. 56-bis](#), cercando di bilanciare i diversi interessi in gioco, ha creato un sistema che consente al contribuente di "**scegliere il male minore**": ove raggiunto da un accertamento concernente tributi diversi dall'imposta di donazione, egli può scegliere di "confessare" la donazione, in modo da sfuggire all'accertamento dell'imposte sui redditi.

Se, inizialmente, l'operatività dell'[art. 56-bis](#) sembrava limitata al caso del redditometro, con la voluntary disclosure esso è ritornato alla ribalta, trovando un nuovo settore di applicazione. Così, la disclosure ha fornito anche l'occasione per precisare le modalità di applicazione dell'imposta di donazione in caso di accertamento delle liberalità indirette: nella circ. n. [30/2015](#), infatti, è stato finalmente chiarito che l'imposta di donazione, in questi casi, si applica con l'aliquota dell'**8%** chiunque sia il donatario.

La norma sull'accertamento delle liberalità indirette presenta, però, una grave lacuna, non indicando i **termini per l'accertamento**.

Si ricorda che i termini per l'accertamento delle donazioni sono definiti rinviando ([art. 60](#) del DLgs. 346/90) all'imposta di registro, la quale, in caso di omessa registrazione, prevede un termine di 5 anni dal giorno in cui essa avrebbe dovuto essere richiesta. L'applicazione di tale termine all'accertamento delle liberalità indirette, tuttavia, determina un **corto circuito**, atteso che, per le liberalità indirette non contenute in atti soggetti a registrazione, non esiste alcun obbligo di registrazione (l'[art. 56-bis](#) contempla solo la registrazione volontaria o la dichiarazione nell'accertamento). In assenza di un obbligo di registrazione, quindi, manca il presupposto normativo per applicare il termine di 5 anni (oltre che il *dies a quo* da cui calcolarlo).

Esclusa anche l'applicabilità del termine di 2 anni, che opera solo per l'insufficiente dichiarazione di valore, non resterebbe che il termine di 3 anni, di cui all'[art. 76](#) comma 2 del DPR 131/86. Anche qui, però, è impossibile definirne la decorrenza, in assenza di un atto da registrare/registrato. Ad ogni modo, non parrebbe condivisibile far decorrere il **termine di decadenza** (quale che sia) dal momento in cui la donazione indiretta viene "dichiarata" nell'ambito dell'accertamento di altri tributi, atteso che in questo modo si snaturerebbe il senso stesso dell'esistenza di un termine di decadenza, ancorandolo al momento in cui sorge il presupposto che consente all'Agenzia di accertare.

Per superare l'*empasse*, in dottrina è stato ipotizzato che, in relazione all'accertamento della liberalità indiretta "confessata" nell'ambito dell'accertamento delle imposte dirette, trovi applicazione **lo stesso termine** di decadenza posto al Fisco per l'accertamento delle imposte dirette: se, a norma dell'[art. 56-bis](#), l'accertamento della liberalità indiretta deve necessariamente avvenire nel contesto di un altro accertamento (quello concernente le imposte sui redditi), i termini di decadenza applicabili (anche alle liberalità indirette) non possono che essere quelli che limitano l'accertamento delle imposte dirette. Ritenendo di condividere questa ultima impostazione e volendola applicare alle liberalità "confessate" nella voluntary disclosure, si dovrebbe concludere che, in questo caso, il potere dell'Agenzia delle Entrate di accertare l'imposta di donazione dovuta per la liberalità cessi con lo scadere del **termine per accertare le imposte dirette** "sanate" dalla voluntary disclosure, e, quindi, al più tardi il 31 dicembre 2016.

Invio "impedito" delle spese sanitarie senza sanzioni

La chiusura del canale telematico ha violato le disposizioni sull'adempimento tardivo

/ Alfio CISSELLO e Massimo NEGRO

Lo scorso **9 febbraio**, a seguito della proroga disposta dal DM [26 gennaio 2016](#), è scaduto il termine entro cui i soggetti obbligati o i loro delegati dovevano procedere alla trasmissione telematica, al Sistema tessera sanitaria, dei dati delle spese sanitarie effettuate nel 2015, utili per la precompilazione dei modelli 730/2016, ai sensi del DM [31 luglio 2015](#) e del provv. Agenzia Entrate 31 luglio 2015 n. [103408](#).

Secondo l'[art. 3](#), comma 5-*bis* del DLgs. 21 novembre 2014 n. 175, inserito dall'[art. 23](#) del DLgs. 24 settembre 2015 n. 158, in caso di omessa, tardiva o errata trasmissione dei dati relativi alle spese sanitarie si applica una sanzione di **100 euro** per ogni comunicazione:

- senza possibilità, in caso di violazioni plurime, di applicare il "cumulo giuridico" ex [art. 12](#) del DLgs. 472/97;
- con un massimo di 50.000 euro.

Nei casi di **errata comunicazione dei dati**, la sanzione non si applica se la trasmissione dei dati corretti è effettuata:

- entro i 5 giorni successivi alla scadenza;
- ovvero, in caso di segnalazione da parte dell'Agenzia delle Entrate, entro i 5 giorni successivi alla segnalazione stessa.

Se, invece, la comunicazione è correttamente trasmessa entro 60 giorni dalla scadenza, la sanzione è ridotta a un terzo, con un massimo di 20.000 euro.

La L. 28 dicembre 2015 n. [208](#) (legge di stabilità 2016), inserendo il nuovo comma 5-*ter* nel suddetto [art. 3](#) del DLgs. 175/2014, ha inoltre stabilito che per le trasmissioni effettuate nel **primo anno previsto** per la trasmissione all'Agenzia delle Entrate dei dati utili per la predisposizione della dichiarazione precompilata, non si fa luogo all'applicazione delle suddette sanzioni in caso di:

- "lieve tardività" nella trasmissione dei dati;
- errata trasmissione degli stessi, "se l'errore non determina un'indebita fruizione di detrazioni o deduzioni nella dichiarazione precompilata".

L'Agenzia delle Entrate, nell'ambito di [Telefisco](#) dello scorso 28 gennaio, ha confermato che tale disciplina di non punibilità è applicabile anche alle trasmissioni delle spese sanitarie effettuate nel 2016 e relative ai dati del 2015, trattandosi del **primo anno** in cui è stato introdotto il relativo obbligo.

Dopo la scadenza del 9 febbraio 2016, il canale telematico per l'invio delle spese sanitarie mediante il Sistema Tessera Sanitaria è stato però chiuso.

Ciò ha quindi **reso impossibile** la correzione delle comunicazioni errate che erano state trasmesse entro il 9 febbraio, ritrasmettendo le comunicazioni corrette:

- entro il successivo 14 febbraio (5 giorni successivi alla scadenza), senza sanzioni;

- oppure entro il 9 aprile (60 giorni successivi alla scadenza), con riduzione delle sanzioni a un terzo.

La chiusura del canale telematico ha inoltre **impedito** di potersi avvalere dell'**esclusione delle sanzioni** in caso di comunicazioni non inviate entro la scadenza del 9 febbraio, magari per difficoltà tecniche, ma che si riteneva di poter inviare con un "lieve ritardo". Per quanto l'Agenzia delle Entrate non abbia ancora fornito chiarimenti su come debba essere tradotto in concreto il concetto di "lieve" ritardo, è evidente che esso non può essere inferiore a qualche giorno, altrimenti verrebbe meno la *ratio* della norma in esame, che è quella di non irrogare sanzioni per violazioni che non pregiudicano l'acquisizione dei dati per la precompilazione della dichiarazione, tenendo conto del fatto che si tratta del primo anno di applicazione dell'obbligo, con tutte le conseguenti difficoltà, anche di carattere tecnico, che ne conseguono.

L'impossibilità di trasmettere le comunicazioni dopo il 9 febbraio impedisce anche di avvalersi del **ravvedimento operoso**, poiché non è più possibile effettuare la comunicazione omessa o correggere quella inviata in modo errato, e quindi regolarizzare l'adempimento con la prevista riduzione delle sanzioni.

Rispetto dei principi di collaborazione e buona fede

La chiusura del canale telematico appare inoltre in contrasto con i principi di collaborazione e buona fede che devono conformare i rapporti tra contribuenti e Amministrazione finanziaria, ai sensi dell'[art. 10](#) della L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

L'impossibilità tecnica di trasmettere le comunicazioni dopo il 9 febbraio e il mancato rispetto delle suddette disposizioni deve quindi **escludere l'applicazione di sanzioni**, come peraltro recentemente ammesso dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione del 28 gennaio 2016 n. [7](#), con la quale è stata esclusa l'applicazione delle sanzioni per la non corretta presentazione dei modelli F24, nell'ipotesi in cui i sostituti d'imposta abbiano effettuato il versamento delle ritenute di competenza dei mesi da gennaio a marzo 2015, non adeguandosi alla nuova disciplina sulle compensazioni relative ad eccessi di versamento di ritenute di cui all'[art. 15](#) del DLgs. 175/2014, in considerazione delle oggettive difficoltà in ordine al tempestivo adeguamento dei software gestionali.

Qualora, invece, dovesse essere emanato l'atto di irrogazione delle sanzioni, al fine della sua contestazione in sede contenziosa, è però necessario costituirsi delle **prove del tentato invio** delle comunicazioni nei giorni successivi alla scadenza del 9 febbraio.

La riduzione dell'aliquota IRES peggiora i bilanci 2015

Secondo i principi contabili, in caso di variazione dell'aliquota fiscale, la fiscalità differita iscritta in bilancio deve essere rettificata

/ Silvia LATORRACA

Come già evidenziato su *Eutekne.info*, la L. [208/2015](#) (legge di stabilità 2016) ha modificato l'[art. 77](#) comma 1 del TUIR, riducendo l'aliquota nominale IRES dal 27,5% al 24%, con effetto per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2016.

La disciplina introdotta dalla legge di stabilità 2016 produrrà, quindi, effetti, ai fini della determinazione della **fiscalità corrente**, soltanto sui bilanci relativi all'esercizio 2017 (per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare) e sui successivi.

La riduzione dell'aliquota IRES deve, invece, essere considerata già in sede di redazione del bilancio 2015, ai fini della rilevazione della **fiscalità differita**.

A tal riguardo, si ricorda che, secondo il documento OIC [25](#), le attività per imposte anticipate e le passività per le imposte differite sono rilevate in bilancio nell'esercizio in cui emergono **differenze temporanee**, ovvero differenze tra il valore di una attività o una passività determinato con criteri di valutazione civilistici ed il loro valore riconosciuto ai fini fiscali oppure differenze tra il risultato civilistico e il reddito imponibile, destinate ad annullarsi negli esercizi successivi.

Detto ciò, per **determinare** la fiscalità differita occorre:

- individuare le differenze temporanee alla fine dell'esercizio;
- determinare le perdite fiscali riportabili a nuovo;
- analizzare i tempi di rientro (o annullamento) delle differenze temporanee da cui traggono origine le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite;
- calcolare la fiscalità differita alla data del bilancio.

Con riguardo a tale ultimo aspetto, l'OIC 25 precisa che le imposte anticipate/differite sono calcolate sull'ammontare cumulativo di tutte le differenze temporanee dell'esercizio, applicando le aliquote fiscali in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, previste dalla **"normativa fiscale vigente alla data di riferimento del bilancio"**.

Peraltro, "non si tiene conto di eventuali altre aliquote contenute in progetti di legge o annunci governativi non ancora trasformati in legge alla data del 31 dicembre".

I principi contabili nazionali stabiliscono, poi, che le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite iscritte in bilancio devono essere valutate e riviste **ad ogni data** di riferimento del bilancio.

In primo luogo, occorre verificare che i presupposti per la rilevazione siano ancora rispettati.

In secondo luogo, in caso di variazione dell'aliquota fi-

scale rispetto agli esercizi precedenti, occorre apportare **adeguate rettifiche**, se la "norma di legge che varia l'aliquota è già stata emanata alla data di riferimento del bilancio".

Con riferimento alla fiscalità differita su operazioni che hanno effetto sul Conto economico, gli adeguamenti (in aumento o in diminuzione) dopo la rilevazione iniziale sono rilevati nella voce 22 del Conto economico.

Norma già emanata alla data di riferimento del bilancio

A ben vedere, la L. 208/2015 è stata approvata in via definitiva dal Senato in data 22 dicembre 2015 ed è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale il 30 dicembre 2015. La norma che ha variato l'aliquota IRES era, quindi, **già stata emanata** (e si era, dunque, già "trasformata" in legge) alla data di riferimento del bilancio (nella specie il 31 dicembre 2015), anche se la medesima norma non era ancora vigente, in quanto il testo è entrato in vigore il 1° gennaio 2016.

Alla luce di quanto riportato, si ritiene che gli effetti sulla fiscalità differita derivanti dalla riduzione dell'aliquota IRES introdotta dalla legge di stabilità 2016 debbano essere riflessi già nel bilancio 2015 (per i soggetti "solari").

Più in particolare, ai fini della redazione del bilancio 2015, occorrerà:

- individuare i **tempi di annullamento** delle differenze temporanee da cui traggono origine le attività per imposte anticipate e le passività per imposte differite iscritte in bilancio;
- in relazione alle differenze temporanee che saranno recuperate a decorrere dal 1° gennaio 2017, ricalcolare la fiscalità differita applicando l'**aliquota del 24%**;
- rettificare la fiscalità differita iscritta in bilancio.

Discorso diverso deve essere fatto in relazione agli **enti creditizi e finanziari** di cui al DLgs. [87/92](#) e alla Banca d'Italia, che non dovranno adeguare il valore della fiscalità differita risultante dal bilancio 2015.

Per tali soggetti, infatti, la L. 208/2015 ha disposto l'applicazione di un'addizionale di 3,5 punti percentuali all'aliquota IRES prevista dall'art. 77 del TUIR, a decorrere dal periodo d'imposta 2017 (per i soggetti "solari").

L'introduzione dell'addizionale ha, quindi, mantenuto **inalterato** il livello di imposizione complessiva al 27,5%.

Penale contrattuale deducibile solo con elementi certi e precisi

Secondo la C.T. Prov. di Napoli, occorre provare l'interruzione del servizio, la contestazione del cliente e l'avvenuto pagamento della penale

/ Alessandro BORGOGLIO

Non è deducibile la penale pattuita per interruzione del servizio contrattualmente previsto a favore del cliente, qualora non venga prodotta **idonea documentazione** giustificativa di supporto, dalla quale sia possibile desumere la tempistica dell'interruzione del servizio, nonché la relativa contestazione e richiesta di pagamento avanzata dal cliente. È questa l'importante decisione assunta dalla C.T. Prov. di Napoli con la sentenza n. [26033/29/15](#).

Dai fatti di causa emerge che una srl aveva dedotto dal reddito d'impresa alcuni costi relativi ad una penale per il **distacco** senza preavviso **dei servizi** di raccolta per l'accettazione di scommesse riconosciuta a favore di una società cliente. Tale penale era specificamente prevista dal contratto di fornitura del servizio e, quindi, la srl riteneva che fosse un costo inerente e pienamente deducibile. Di diverso avviso era, invece, il Fisco, per cui, in assenza di idonea documentazione giustificativa circa la tempistica dell'interruzione e la richiesta di versamento della penale da parte del cliente, non potevano ritenersi integrati i presupposti per la deducibilità di detto costo.

Secondo i giudici di merito, il contribuente che contesta il disconoscimento di un costo da parte dell'Ufficio deve fornire la prova dei fatti del suo preteso diritto alla deducibilità, oltre a provare che il costo sia stato realmente sostenuto: "gli **elementi di prova** debbono essere necessariamente **certi e precisi** e solo così si verifica la condizione di legge per ammettere la deducibilità di tali elementi negativi di reddito".

Nel caso di specie, però, tali elementi certi e precisi non sarebbero sussistiti, poiché non era stata fornita dalla società alcuna prova in merito all'effettiva interruzione del servizio, alla sua tempistica, alla richiesta da parte del cliente della **corresponsione** della penale contrattualmente stabilita ed, infine, all'effettivo pagamento di tale penale.

Il collegio napoletano ha concluso, quindi, che, se il principio generale in materia (sostenuto da consolidato orientamento di legittimità) prevede la deducibilità delle penali contrattuali relative all'attività, in quanto ad essa **inerenti**, è comunque a tal fine necessario che il contribuente fornisca la prova dell'avvenuto pagamento di tali penali, nonché la relativa **documentazione di supporto** da cui sia possibile cogliere i predetti elementi certi e precisi.

Occorre ricordare, in proposito, che la Cassazione, in relazione all'analoga fattispecie di penalità per ritarda-

ta consegna ai clienti, ha stabilito che la clausola penale mira soltanto a determinare preventivamente il risarcimento dei danni in relazione all'ipotesi pattuita, che può consistere nel ritardo o nell'inadempimento, esauendosi, dunque, essa in un patto accessorio del contratto con funzione sia di coercizione all'adempimento, sia di predeterminazione della misura del risarcimento in caso d'inadempimento, non avendo natura e **finalità sanzionatoria o punitiva**, ma assolvendo la funzione di rafforzare il vincolo contrattuale e di liquidare preventivamente la prestazione risarcitoria. Proprio la circostanza che le somme sono dovute in forza di apposita clausola penale inserita nel contratto con la clientela riconduce, pur sempre, l'erogazione alle pattuite vicende del rapporto, sicché tali penalità previste in contratto devono ritenersi, in tesi generale, deducibili in quanto inerenti all'attività dell'impresa (Cass. n. [19702/2011](#); si veda ["La penalità per il ritardo nella consegna è deducibile"](#) del 4 ottobre 2011).

Per quanto concerne, invece, il periodo di competenza nel quale dedurre tali penalità, è stata la stessa Agenzia delle Entrate a fornire le indicazioni necessarie. In particolare, con la circolare n. [29/2011](#) (si veda ["Deducibile per competenza l'onere derivante da clausola penale"](#) del 28 giugno 2011), è stato osservato, in proposito, che il principio di competenza di cui all'[art. 109](#) comma 1 del TUIR presuppone il concorso di due requisiti: la **certezza**, quanto all'esistenza degli elementi reddituali, che sussiste solo quando si è verificato il relativo presupposto di fatto o di diritto; la loro **obiettiva determinabilità**, con riguardo all'ammontare dei medesimi, nel senso che l'elemento reddituale deve risultare da atti o documenti probatori che contengano le caratteristiche idonee e necessarie alla sua quantificazione.

Resta fermo che, ancorché sussistano i requisiti appena descritti, la deducibilità del costo è altresì subordinata alla sua **corretta contabilizzazione** e a quella del relativo debito, nel rispetto del generale principio di derivazione del reddito fiscale dai dati del bilancio di cui all'[art. 83](#) del TUIR. Peraltro, deve altresì essere rispettato, per la deducibilità del costo, il requisito di inerenza di cui all'[art. 109](#) comma 5 del TUIR.

In quest'ultima prospettiva, è, quindi, valorizzabile la decisione di merito in commento, che fornisce importanti precisazioni circa, appunto, l'allegazione documentale cui è tenuto il contribuente per dimostrare la sussistenza del requisito di inerenza.

La triangolazione impropria non incide sull'imponibilità dell'esportazione

Per la Cassazione non ha effetti la consegna al secondo cessionario incaricato al trasporto

/ Massimo DE NARDI

Nella sentenza n. [25901/2015](#), la Cassazione ha perso l'occasione per un chiaro pronunciamento in materia di cessioni all'esportazione **"improprie"**, nelle quali il soggetto nazionale vende a un secondo cedente Ue, che si occupa del trasporto al di fuori della Ue. La tematica si ritiene che meriti uno "svecchiamento" a favore di un'interpretazione focalizzata sulle dinamiche sostanziali della transazione.

Il caso sottoposto ai giudici riguardava, in buona sostanza, una sorta di **triangolazione unionale** impropria, nella quale il primo cedente (soggetto IVA nazionale) ha venduto della merce al secondo cedente o primo cessionario (soggetto IVA unionale), il quale ha incaricato per il ritiro della stessa il cessionario effettivo o secondo cessionario (soggetto IVA extra-unionale: all'epoca dei fatti la Repubblica slovacca, Paese destinatario dell'esportazione, non faceva ancora parte dell'Ue).

Si può affermare che la questione oggetto del contendere muovesse in un delicato confine normativo-interpretativo tra le casistiche ascrivibili alle lettere a) e b) dell'[art. 8](#), comma 1 del decreto IVA.

Infatti, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto, da una parte, inapplicabile alla fattispecie la lettera a), in quanto il trasporto della merce non sarebbe stato eseguito a cura o a nome del cedente (la merce era stata consegnata secondo il termine di resa **"EX Works"**, in ragione del quale i rischi e gli oneri connessi alla transazione vengono trasferiti al cessionario presso il magazzino del cedente); dall'altra, valorizzando l'elemento nel ricorso in Cassazione, inapplicabile la lettera b), in ragione del fatto che questa prevederebbe la consegna della merce (solo) al primo cessionario il quale, poi, dovrebbe trasferirla al di fuori dell'Unione europea entro i successivi 90 giorni (per quanto attiene all'abrogazione implicita di questo termine a seguito della sentenza relativa alla causa [C-563/12](#) della Corte di giustizia, si veda ["Esportazioni «franco fabbrica» non vincolate alla prova entro 90 giorni"](#) del 13 gennaio 2014).

I giudici, però, hanno "stoppato" le obiezioni erariali con la motivazione che per inficiare il giudizio di merito contestato, nei termini proposti, sarebbe stato necessario un accertamento sul fatto diverso rispetto a quello portato alla loro attenzione.

In altri termini, dopo aver precisato che la fattispecie era stata qualificata dai giudici di merito nella disposizione di cui alla lettera b) del citato art. 8, è stato rammentato come non sia possibile introdurre nuovi elementi qualificanti la transazione, essendo il giudizio di legittimità soggetto a **"critica vincolata"** e che, pertan-

to, tale diverso accertamento avrebbe comportato una critica – appunto – non attinente al *decisum*: ciò in quanto "il luogo della circostanza valorizzata dal giudice territoriale ovvero che del trasporto si fosse occupato un destinatario extracomunitario, si sarebbe dovuto al contrario guardare al fatto che del trasporto non si era curato il cedente, in quanto i beni erano stati prelevati dal destinatario, e al fatto che cessionario di essi era un operatore comunitario".

Nel merito e cercando di andare oltre la – in verità – non chiarissima precisazione di cui sopra, è nota la posizione della circolare Min. Finanze n. [13/1994](#), § 16.3, 1° caso, esempio b), secondo la quale la consegna della merce in Italia direttamente al secondo cessionario extra-unionale costituirebbe un'operazione **rilevante ai fini IVA** nel nostro Paese e non, invece, un'esportazione non imponibile (diversamente ammissibile solo ove la consegna avvenga "nelle mani" del primo cessionario).

Conta la volontà di destinare all'esportazione la merce fin dall'origine

Ciò nonostante, sembra non trascurabile, a confutazione della suddetta tesi, l'impostazione sostanzialistica che ormai è assurta a patrimonio comune nel caso delle cessioni in triangolazione non imponibili ai sensi dell'art. 8, comma 1, lett. a), la quale tende a considerare come determinante la **volontà** di destinare all'esportazione la merce fin dall'origine a prescindere dal soggetto – anche il cessionario – che, in concreto, abbia dato esecuzione al trasferimento (si veda ["Nelle triangolazioni extra-Ue, non imponibilità IVA «legata» al trasporto"](#) dell'8 agosto 2013 e, ad esempio, Cass. n. [14405/2014](#)).

Ad un simile approdo sembra siano giunti i giudici della Cassazione anche nella sentenza in esame, in quanto hanno comunque valorizzato la **"verità"** fattuale dell'avvenuta dimostrazione dell'uscita dal territorio unionale della merce a seguito della consegna e con ciò muovendo un apprezzamento sulla (in)influenza della veste soggettiva del soggetto incaricato al ritiro e al trasporto della merce, quanto meno nel senso che questi possa confondersi soggettivamente con il secondo cessionario extra-unionale.

Del resto, l'[art. 146](#), § 1, della Dir. n. 112/2006 presuppone, sia alla lett. a) sia alla lett. b), che il trasporto possa avvenire "per conto", rispettivamente, del cedente e del cessionario, anche se è pur vero che il legislatore nazionale solo alla lett. a) dell'art. 8 ha previsto la possibi-

lità che si possano interporre **ulteriori** soggetti – in ipotesi, addivenendo a una triangolazione – nell'operazione commerciale.

Si ritiene, nonostante possa considerarsi ontologicamente una forzatura, che cercare di indagare le volontà contrattuali tra due soggetti esteri al fine di ipotizza-

re la transazione come previamente effettuata in Italia, nel caso in cui sia effettivamente appurato il trasferimento fisico al di fuori dell'Ue, porti a un eccessivo **irrigidimento burocratico** non coerente con le moderne dinamiche commerciali e con lo spirito neutrale – nelle fasi intermedie – dell'imposta.

Giurisprudenza divisa sul falso in bilancio

Sulle valutazioni c'è chi esclude ogni residua rilevanza ai fini penali e chi ritiene che non vi siano cambiamenti rispetto alla disciplina previgente

/ Maria Francesca ARTUSI

A pochi mesi dalla sua entrata in vigore, la riforma delle false comunicazioni sociali, attuata con la L. [69/2015](#), ha già sollevato **gravi problemi interpretativi**. Il dibattito si concentra sull'inquadramento normativo delle valutazioni di bilancio, a fronte dell'eliminazione negli [artt. 2621 e 2622](#) c.c. del riferimento espresso ad ogni elemento valutativo.

La giurisprudenza è di fatto **divisa in due**, tra una lettura che esclude ogni residua rilevanza delle valutazioni ai fini penali (Cass. n. [33774/2015](#)) e un'altra che, invece, ritiene che nulla sia cambiato rispetto alla disciplina previgente (Cass. n. [890/2016](#)).

In tale contesto si inserisce il Caso Assonime n. 1/2016, dedicato a "Il valore penale delle false valutazioni in bilancio nelle ultime sentenze della Corte di Cassazione", che partendo dalla tematica delle "false valutazioni" apre uno spiraglio sul problema dei **rapporti tra potere legislativo e potere giudiziario**.

La questione specifica ha grande rilievo pratico, perché sottrarre le valutazioni effettuate in sede di bilancio dalla portata della disposizione può condurre, in linea di principio, ad affermare l'irrelevanza penale delle dichiarazioni in cui si afferma di possedere qualcosa stimato a un valore diverso rispetto a quello che si avrebbe attenendosi rigorosamente alle previsioni di legge e agli standards contabili.

Assonime si concentra proprio sulle due sentenze citate, ripercorrendo le vicende processuali da cui sono nate e affermando chiaramente la necessità di un **intervento delle Sezioni Unite**.

La prima decisione trae origine dal reato di bancarotta impropria commesso mediante falso in bilancio da amministratori e sindaci di una società di capitali, consistente nell'aver esposto nel bilancio di una società holding di un gruppo fatti non rispondenti al vero in ordine alla situazione economico-patrimoniale della società, con incidenza sulla situazione patrimoniale e successivo fallimento. La Suprema Corte ha, in tal caso, sancito l'annullamento senza rinvio della sentenza di condanna, in quanto i fatti non sono più previsti dalla legge come reati.

Anche la seconda decisione nasce nell'ambito di un fallimento e ha ad oggetto il reato di false comunicazioni sociali commesso dall'amministratore unico di una srl, che ha indicato nei bilanci una quantità molto rilevante di crediti c.d. "incagliati", ossia di esposizioni creditizie di fatto inesigibili (inesigibilità che era stata non solo sottaciuta ma "artatamente simulata"). La Cassazione ha respinto il ricorso proposto dall'ammi-

nistratore volto ad ottenere l'annullamento della sentenza di condanna di secondo grado, affermando il principio di diritto per cui ad assumere rilievo non è tanto la fedele trasposizione della realtà oggettiva della società (c.d. verità oggettiva di bilancio), quanto piuttosto la corrispondenza della stima dei dati esposti a quanto stabilito dalle prescrizioni di legge o da standards tecnici universalmente riconosciuti. In altre parole, qui le "false valutazioni" vengono considerate ancora **pienamente rilevanti**.

Chiaro è che la questione centrale attiene al significato che si attribuisce alla formula "fatti materiali non rispondenti al vero" (che per le società non quotate devono anche essere "rilevanti"), e sulle ragioni che hanno condotto all'eliminazione dell'inciso "ancorché oggetto di valutazione".

Interessante è la considerazione operata da Assonime, per cui entrambe le sentenze commentate contengono una **critica alla tecnica legislativa** attuale, che denota una non sempre ineccepibile formulazione delle norme. Si lamenta da più parti una certa approssimazione dovuta, non solo a scarso tecnicismo, ma anche alla complessità della stessa procedura di elaborazione del testo delle leggi, spesso frutto di successive modifiche ed emendamenti "nel perseguimento di problematici equilibrismi strategici e compromissori che, a volte, finiscono con lo stravolgere il significato inizialmente concepito" (testualmente Cass. n. 890/2016).

Per Assonime servono prevedibilità e certezza nelle decisioni

In questo senso la prospettiva si amplia ad una tematica molto più profonda e drammatica: muovendo dal caso di specie, si riflette sul ruolo che ha assunto la Corte di Cassazione e, più in generale, la giurisprudenza della Corte di Giustizia Ue e della Corte Costituzionale, nel rapporto con il potere legislativo. Secondo Assonime, l'evoluzione propria di questo momento storico rende necessario assicurare un **adeguato livello di prevedibilità** e controllabilità delle decisioni giurisdizionali, non solo per il rispetto di principi generali del diritto (certezza, uguaglianza), ma anche per ragioni più strettamente legate all'economia (limitazione del contenzioso e incentivo degli investimenti, soprattutto stranieri). "L'auspicio è che l'intervento che si attende dalle Sezioni Unite tenga conto anche di questi profili nel dare la propria soluzione interpretativa".

In arrivo un unico modello processuale per l'accertamento di crisi e insolvenza

È prevista la legittimazione ad agire dei soggetti con funzioni di controllo e vigilanza sull'impresa

/ Michele BANA

Lo schema di disegno di legge recante delega al Governo per la riforma organica delle discipline della crisi di impresa e dell'insolvenza, approvato dal Consiglio dei Ministri del 10 febbraio, prevede l'emanazione di uno o più decreti legislativi destinati, tra l'altro, a riscrivere la normativa riguardante le **procedure concorsuali** attualmente previste dal RD 267/42 (L. Fall.).

In primo luogo, è prospettata l'introduzione di una definizione dello **stato di crisi**, intesa come probabilità di futura insolvenza, mantenendo l'attuale nozione di insolvenza di cui all'[art. 5](#) L. Fall., fondata sull'esistenza di "inadempimenti od altri fatti esteriori, i quali dimostrano che il debitore non è più in grado di soddisfare regolarmente le proprie obbligazioni".

È, inoltre, ipotizzata l'adozione di un unico modello processuale per l'accertamento dello stato di crisi o insolvenza, ispirato al vigente [art. 15](#) L. Fall., e con caratteristiche di **particolare celerità**, anche in fase di reclamo. In particolare, è prevista la legittimazione ad agire dei soggetti con funzioni di controllo e vigilanza sull'impresa, ammettendo l'iniziativa del pubblico ministero in ogni caso in cui egli abbia notizia dell'esistenza di uno stato di insolvenza.

L'assoggettamento al procedimento di accertamento dello stato di crisi o insolvenza riguarderà ogni categoria di **debitore** – persona fisica o giuridica, ente collettivo, consumatore, imprenditore, esercente un'attività commerciale, agricola o artigianale – con esclusione dei soli enti pubblici. Conseguentemente, saranno regolamentati i diversi esiti possibili, con riguardo all'apertura di procedure di regolazione concordata o coattiva, conservativa o liquidatoria, tenendo conto delle relative **peculiarità soggettive ed oggettive**: a questo proposito, sarà contemplata l'assimilazione del trattamento dell'imprenditore avente un profilo dimensionale inferiore a parametri predeterminati – in linea con l'attuale [art. 1](#) del RD 267/42 – a quello riservato a debitori civili, professionisti e consumatori, soggetti alla disciplina del sovraindebitamento.

Sotto il profilo procedurale, è previsto, tra le novità, il recepimento – ai fini dell'individuazione della competenza territoriale – della nozione europea di **"centro degli interessi principali"** del debitore: è pure previsto il riconoscimento della priorità di trattazione, salvi i casi di abuso, alle proposte che comportino il superamento della crisi assicurando la continuità aziendale, anche per il tramite di un diverso imprenditore, riservando la liquidazione giudiziale alle ipotesi nelle quali non venga proposta idonea soluzione alternativa.

In tale contesto, si colloca altresì l'intenzione di assi-

curare la **specializzazione dei giudici** addetti alla materia concorsuale, con adeguamento degli organici degli uffici giudiziari la cui competenza risulti ampliata:

- attribuendo ai tribunali sede delle sezioni specializzate in materia di impresa la competenza sulle procedure concorsuali, e sulle cause che da esse derivano, relative alle imprese in amministrazione straordinaria e ai gruppi di rilevante dimensione;
- mantenendo invariati i vigenti criteri di attribuzione della competenza per le procedure di crisi o insolvenza del consumatore, del professionista o dell'imprenditore ad essi assimilato per le predette ragioni dimensionali;
- individuando tra i tribunali esistenti, sulla base di parametri quantitativi (piante organiche, flussi delle procedure concorsuali e numero delle aziende iscritte nel Registro delle imprese), quelli competenti alla trattazione delle procedure concorsuali relative alle restanti imprese.

Previsto un albo per i soggetti incaricati di gestione e controllo

È prevista anche l'istituzione, presso il Ministero della Giustizia, di un **albo** dei soggetti destinati a svolgere, su incarico del tribunale, funzioni di gestione e controllo nell'ambito delle procedure concorsuali, con indicazione dei requisiti di professionalità, indipendenza ed esperienza necessari per l'iscrizione. L'intenzione del legislatore è pure quella di uniformare e semplificare, in raccordo con il processo civile telematico, la normativa dei diversi riti speciali statuiti dalle disposizioni in materia concorsuale.

Un altro obiettivo della riforma è costituito dalla riduzione della durata e dei costi delle procedure concorsuali, anche mediante misure di responsabilizzazione degli organi di gestione e di contenimento delle ipotesi di prededuzione, pure con riguardo ai compensi dei professionisti, al fine di evitare che il pagamento dei crediti prededucibili assorba in modo rilevante l'attivo delle procedure. È, inoltre, prevista l'armonizzazione delle procedure di gestione della crisi e dell'insolvenza del datore di lavoro con le forme di tutela dell'occupazione e del reddito dei lavoratori.

Si segnala, infine, che è prevista la sostituzione del termine **"fallimento"**, e propri derivati, con espressioni equivalenti, quali "insolvenza" e "liquidazione giudiziale", adeguando dal punto di vista lessicale anche le relative disposizioni penali, ferma restando la continuità delle fattispecie criminose.

Regole per reclutare il personale in carico alle società a controllo pubblico

Lo schema del nuovo Testo unico prevede anche che tutte le partecipate pubbliche siano soggette alle disposizioni sul fallimento

/ Davide DI RUSSO, Antonio MIELE e Gabriella NARDELLI

Lo schema del nuovo Testo unico delle società pubbliche estende a tutte le controllate l'obbligo di stabilire criteri e modalità per reclutare il **personale** e conferire gli incarichi nel rispetto dei principi di cui all'[art. 35](#), comma 3 del DLgs. 165/2001 (come già previsto dall'[art. 18](#), comma 1 del DL 112/2008 per le società a totale partecipazione pubblica aventi a oggetto servizi pubblici locali) e ribadisce l'obbligo di rispettare i principi di trasparenza, pubblicità e imparzialità, a pena di nullità dei contratti di lavoro (art. 19).

Sono poi previsti (art. 26) l'obbligo di procedere, entro 6 mesi dall'entrata in vigore del Testo unico, alla ricognizione del personale in servizio e alla trasmissione dell'elenco di eventuali eccedenze al Dipartimento della Funzione pubblica, incaricato di formare e gestire un **elenco** generale, e l'obbligo, sino a tutto il 2018, di attingere a tale elenco in caso di nuove assunzioni a tempo indeterminato (salvo necessità di profili infungibili e non disponibili, previa autorizzazione del citato Dipartimento o, per le controllate statali, del MEF).

Inoltre, in caso di **reinternalizzazione** di funzioni o servizi, i soci pubblici controllanti, prima di nuove assunzioni, devono assorbire, nei limiti dei posti vacanti nelle dotazioni organiche e nell'ambito delle facoltà assunzionali disponibili, i dipendenti a tempo indeterminato della società che gestiva il servizio o la funzione reinternalizzati. Nulla si prevede però (al di là dell'eventuale mobilità verso altra partecipata, che dovrà assumere tra i nominativi segnalati nel predetto elenco nazionale) per i dipendenti che la società ha assunto senza concorso e che dunque non possono essere assorbiti dal socio pubblico controllante.

Di rilievo, poi, è la previsione di una struttura competente per **controllo e monitoraggio** dell'attuazione del Testo unico, da individuarsi a cura del MEF nell'ambito della propria organizzazione (art. 15). Tale struttura deve fornire orientamenti sull'applicazione del Testo, tenere un elenco di tutte le partecipate pubbliche, adottare nei loro confronti direttive su trasparenza e separazione contabile e verificare il rispetto di tali direttive nonché, più in generale, degli adempimenti prescritti. Per tali fini, è stabilito nei confronti di tutte le partecipate il potere ispettivo che l'[art. 6](#), comma 3 del DL 95/2012 già prevedeva, nei confronti di società a totale partecipazione pubblica, per il Dipartimento della Funzione pubblica e la Ragioneria generale dello Stato. Sotto il profilo finanziario, confluiscono all'art. 21: sia l'obbligo, per le pubbliche amministrazioni locali socie comprese nell'elenco di cui all'[art. 1](#), comma 3 della L.

196/2009, di accantonare l'anno successivo a quello in cui si sia registrato un esercizio **negativo**, in fondo vincolato, un importo pari al risultato negativo non immediatamente ripianato, in misura proporzionale alla partecipazione; sia l'obbligo, per le affidatarie dirette per una quota superiore all'80% del valore della produzione, in caso di risultato economico negativo in tre esercizi consecutivi, di ridurre del 30% il compenso degli amministratori (norme già presenti all'[art. 1](#), commi 551-554 della legge di stabilità per il 2014).

Viene anche confermato il disposto di cui all'[art. 6](#), comma 19 del DL 78/2010, ossia il **divieto**, per le amministrazioni di cui all'art. 1, comma 3 della L. 196/2009, di procedere ad aumenti di capitale, trasferimenti straordinari, aperture di credito o rilascio di garanzie in favore di partecipate non quotate che abbiano registrato per tre esercizi consecutivi perdite di esercizio o abbiano deliberato la copertura di perdite, anche infrannuali, con utilizzo di riserve disponibili; sempre pregiudicato quanto disposto dagli artt. [2447](#) e [2482-ter](#) c.c., ossia la normativa civilistica dettata per perdite che abbiano eroso il capitale per oltre un terzo sino a ridurlo al di sotto del minimo legale (trattandosi di disciplina di garanzia per i creditori sociali).

Il Testo unico puntualizza poi che gli organi di amministrazione e controllo delle partecipate sono esposti alle azioni civili di **responsabilità** previste dalla disciplina ordinaria, salvo il danno erariale ossia il pregiudizio direttamente subito delle amministrazioni socie, incluso quello conseguente alla condotta dei loro rappresentanti che, con dolo o colpa, abbiano trascurato di esercitare i diritti di socio, così pregiudicando il valore della partecipazione (art. 12). Inoltre, nelle società in controllo pubblico (srl incluse), spetta a ogni socio pubblico, indipendentemente dalla misura della partecipazione, il potere di denuncia ex [art. 2409](#) c.c. (art. 13).

L'art. 14 prevede infine che tutte le partecipate pubbliche siano soggette alle disposizioni su **fallimento** e altre procedure concorsuali e quindi anche le società in house, in relazione alle quali si giustificavano dubbi sul punto, alla luce della giurisprudenza delle Sezioni Unite, che ne nega l'alterità soggettiva rispetto alle amministrazioni socie. Dubbi ora rimossi, posto che l'art. 14, comma 6 considera l'eventualità della "dichiarazione di fallimento di una società a controllo pubblico titolare di affidamenti diretti", stabilendo per le amministrazioni socie il divieto, per i cinque anni successivi, di partecipare a società che gestiscano gli stessi servizi di quella fallita.