

## In evidenza



Notizie *Flash*

**Via libera della Commissione ai nuovi studi di settore**



Il Punto sull'Iva

**Le nuove società di comodo e le conseguenze Iva**



Adempimenti e problematiche di Diritto Societario

**La disciplina del Collegio sindacale e del Sindaco unico nelle Srl e nelle Spa dopo le novità della Legge di stabilità**

# Sommario



## Notizie *Flash*

- Definite le modalità di determinazione e versamento del contributo di solidarietà pag.3
- Via libera della Commissione ai nuovi studi di settore pag.3
- Individuazione delle Ragionerie territoriali competenti per le sanzioni antiriciclaggio pag.3
- Eventi calamitosi in Toscana e Sicilia: niente sanzioni per i ritardi negli adempimenti pag.3
- Il credito d'imposta R&S - le istruzioni operative pag.4
- Esenzione dalle tasse per auto e moto d'epoca, anche senza l'iscrizione ai *club* pag.4
- *Favor rei* per le fatture non regolarizzate al 31 marzo 1998 pag.4
- Regime Iva delle prestazioni di servizi relativi alla gestione dei fondi pensione pag.4
- Sconta l'Ires il provento conseguito dall'organismo di mediazione pag.5
- Nuove, ridenominate e soppresse le causali per i contributi dovuti all'Inpdap pag.5
- Riduzione dell'acconto Irpef: pronti i codici per chi ha già versato pag.5
- La mancanza di valide ragioni economiche fa scattare l'abuso del diritto pag.5
- È legittima la *exit-tax* se la riscossione viene differita al realizzo della plusvalenza pag.6
- Il Cndcec analizza i profili contabili della cessione del *leasing* finanziario pag.6
- Aggiornamento *software* Siria ed Iris e controllo impronta documenti informatici pag.6



## Focus di pratica professionale

- [Beni in godimento a soci e familiari dell'impresa: i chiarimenti e le criticità del Provvedimento direttoriale](#) pag.7



## Il Punto sull'Iva

- [Le nuove società di comodo e le conseguenze Iva](#) pag.13
- [Il riaddebito di spese ai fini Iva nel mandato senza rappresentanza](#) pag.18



## Adempimenti e problematiche di Diritto Societario

- [La disciplina del Collegio sindacale e del Sindaco unico nelle Srl e nelle Spa dopo le novità della Legge di stabilità](#) pag.24



## Scadenario

- [Principali scadenze dal 16 al 31 dicembre 2011](#) pag.30



### IRPEF

[Ministero Finanze](#)  
[decreto](#)  
[21/11/11](#)  
[G.U.](#)  
[26/11/11](#)  
[n.276](#)



**Definite le modalità di determinazione e versamento del contributo di solidarietà**  
Con **decreto** del Ministero delle Finanze del **21 novembre**, in **G.U. n.276** del **26 novembre**, sono state definite le modalità di determinazione e di versamento del contributo di solidarietà, introdotto con l'art.2, co.2 del D.L. n.138/11. A decorrere dal 1° gennaio 2011 e fino al 31 dicembre 2013, qualora il reddito complessivo annuo lordo sia superiore a €300.000, l'ammontare del contributo è del 3%, sulla parte di reddito che eccede il predetto importo. Ai fini della determinazione Irpef, il contributo di solidarietà è deducibile dal reddito imponibile. Il contributo è determinato in sede di dichiarazione dei redditi ed è versato in unica soluzione unitamente al saldo dell'imposta. Relativamente ai redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati, il contributo è determinato dai sostituti d'imposta, all'atto dell'effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno e segnalato nella Cud.

### ACCERTAMENTO

[Agenzia Entrate](#)  
[comunicato](#)  
[1/12/11](#)



#### **Via libera della Commissione ai nuovi studi di settore**

L'Agenzia delle Entrate, con un **comunicato stampa** dell'**1 dicembre 2011**, ha annunciato il parere favorevole della Commissione degli esperti, composta da membri dell'Amministrazione Finanziaria, delle associazioni di categoria e della Sose, ai 69 studi di settore, da applicare nel 2011. Tra gli studi approvati, 17 riguardano l'attività di servizi, 18 quelle manifatturiere, 6 le attività professionali e 28 l'area del commercio.

### SANZIONI

[Ministero Finanze](#)  
[decreto](#)  
[17/11/11](#)  
[G.U.](#)  
[29/11/11](#)  
[n.278](#)



#### **Individuazione delle Ragionerie territoriali competenti per le sanzioni antiriciclaggio**

Con il **decreto** del Ministero delle Finanze del **17 novembre 2011**, pubblicato in **Gazzetta Ufficiale n.278** del **29 novembre 2011**, sono state individuate le Ragionerie dello Stato e i rispettivi ambiti territoriali, competenti a sanzionare le violazioni commesse in materia di antiriciclaggio (artt. 49, 50 e 51, D.Lgs. n.231/07) secondo quanto stabilito dalla "Manovra di ferragosto", che ha ridotto da € 5.000 a € 2.500 il limite per i trasferimenti di denaro contante o di libretti di deposito bancari o postali al portatore o di titoli al portatore in euro o in valuta estera, effettuato a qualsiasi titolo tra soggetti diversi.



### AGEVOLAZIONI – INCENTIVI – FINANZIAMENTI

[Agenzia Entrate](#)  
[comunicato](#)  
[28/11/11](#)





#### **Eventi calamitosi in Toscana e Sicilia: niente sanzioni per i ritardi negli adempimenti**

Nelle more dei provvedimenti che - in conseguenza dei recenti eventi calamitosi che hanno interessato, in particolare, il territorio delle province di Massa Carrara e di Messina e quello dell'isola d'Elba - potranno prevedere la ridefinizione dei termini degli adempimenti tributari, l'Agenzia delle Entrate, con **comunicato** del **28 novembre**, rende noto che per i contribuenti interessati da tali eventi sarà valutata la disapplicazione per causa di forza maggiore delle sanzioni previste per eventuali ritardi nell'effettuazione dei citati adempimenti.

<p><a href="#">C.M.</a> <a href="#">28/11/2011</a> <a href="#">n.51</a></p> 	<p><b>Il credito d'imposta R&amp;S - le istruzioni operative</b></p> <p>Con la <b>circolare n.51/E</b> diffusa il <b>28 novembre</b>, le Entrate forniscono le istruzioni operative per le aziende che decidono di fruire del credito d'imposta, istituito dal D.L. n.70/11, per il finanziamento di progetti di ricerca da realizzare con Università ed Enti pubblici di ricerca. Possono, infatti, accedere al credito tutte le imprese, anche quelle costituite dopo l'entrata in vigore del decreto sviluppo, le stabili organizzazioni e gli enti non commerciali, e sono agevolabili la ricerca fondamentale, la ricerca industriale e lo sviluppo sperimentale, con la sola esclusione della ricerca interna. L'A.F. specifica, poi, come calcolare il credito d'imposta che, si ricorda, è pari al 90% dell'importo che eccede la media degli investimenti effettuati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2010 e nei due precedenti. Le imprese possono cumulare il credito d'imposta con altre agevolazioni o contributi pubblici concessi a fronte della medesima tipologia di spese in ricerca.</p> <p><i>Un approfondimento sul tema verrà pubblicato nel prossimo numero.</i></p>
<p><a href="#">R.M.</a> <a href="#">29/11/2011</a> <a href="#">n.112</a></p> 	<p><b>Esenzione dalle tasse per auto e moto d'epoca, anche senza l'iscrizione ai club</b></p> <p>La <b>risoluzione n.112</b> del <b>29 novembre</b> precisa che per usufruire dell'esenzione dal pagamento delle tasse automobilistiche prevista per i veicoli che hanno compiuto dai venti ai trent'anni dalla loro immatricolazione, non occorre essere iscritti all'Automobilclub storico italiano (Asi) o alla Federazione motociclistica italiana (Fmi), tuttavia è richiesto che tali veicoli rientrino in quelli specificatamente individuati dai citati club. In alternativa, il proprietario può documentare il "particolare interesse storico e collezionistico", con un'attestazione rilasciata dagli stessi enti.</p>

**IVA**

<p><a href="#">C.M.</a> <a href="#">2/12/2011</a> <a href="#">n.52</a></p> 	<p><b>Favor rei per le fatture non regolarizzate al 31 marzo 1998</b></p> <p>Nessuna "imposta" è dovuta dal committente o cessionario che non ha messo in regola gli acquisti con fattura irregolare o senza averla mai ricevuta. Questa regola vale anche per le violazioni commesse fino al 31 marzo 1998, in applicazione del principio del <i>favor rei</i>. A far data dal 1° aprile 1998, l'art.6, co.8, del D.gs. n.471/97 ha, infatti, introdotto una nuova disciplina delle sanzioni per omessa regolarizzazione della fattura, eliminando tra l'altro il recupero dell'imposta nei riguardi del cessionario o committente. Lo chiarisce la <b>circolare n.52/E</b> dalle Entrate, che invita gli Uffici ad abbandonare le liti ancora aperte in materia.</p>
<p><a href="#">R.M.</a> <a href="#">29/11/2011</a> <a href="#">n.114</a></p> 	<p><b>Regime Iva delle prestazioni di servizi relativi alla gestione dei fondi pensione</b></p> <p>L'attività di gestione amministrativa e contabile svolta da una società esterna a favore di un fondo pensione può risultare non imponibile ai fini Iva. Dipende, infatti, dalla natura dei servizi delegati dal fondo pensione alla società di gestione. Di conseguenza, le varie situazioni devono essere valutate caso per caso. Lo precisa l'Agenzia delle Entrate con la <b>risoluzione n.114</b> del <b>29 novembre</b>. Per fruire dell'esenzione ciò che rileva è la natura delle prestazioni di servizi e non quella del prestatore, che quindi può essere anche un soggetto esterno. Non rileva, invece, la modalità concreta di effettuazione del servizio, elettronica o manuale. Ciò che necessita affinché sia possibile fruire del regime di esenzione Iva per l'attività di gestione amministrativa e contabile dei fondi fornita da un gestore esterno, frazionata in servizi differenziati, è che questi costituiscano un "insieme distinto, valutato globalmente". Inoltre, è necessario verificare se la responsabilità del soggetto esterno è limitata alle prestazioni tecniche (imponibili) oppure si estende ai servizi specifici ed essenziali, operazioni per le quali è prevista l'esenzione.</p>

## REDDITO D'IMPRESA

### Sconta l'Ires il provento conseguito dall'organismo di mediazione

L'Agenzia delle Entrate, con la **risoluzione n.113 del 29 novembre** ha fornito chiarimenti in merito al corretto regime fiscale da applicare all'attività di mediazione per la conciliazione delle controversie civili e commerciali. I contributi erogati agli organismi di mediazione dai consigli o da altri enti pubblici concorrono alla determinazione del reddito d'impresa a meno che l'attività di mediazione sia svolta da un organismo istituito come proprio dipartimento. Ai fini Iva l'individuazione del trattamento tributario dei contributi dipende dal rapporto giuridico esistente tra il soggetto erogante e l'organismo di mediazione. I proventi conseguiti dalle parti sono imponibili ai fini dell'imposizione diretta e ai fini dell'Iva, sia se l'organismo di mediazione sia istituito come ente autonomo, sia se istituito quale dipartimento del consiglio dell'ordine.

[R.M.](#)  
[29/11/2011](#)  
[n.113](#)



## CODICI TRIBUTO

### Nuove, ridenominate e soppresse le causali per i contributi dovuti all'Inpdap

Con le **risoluzioni n.115 e 116**, le Entrate hanno istituito, ridenominato e soppresso le casuali contributo per il versamento, tramite modello F24EP, dei contributi di spettanza dell'Istituto Nazionale di Previdenza per i Dipendenti Pubblici.

[RR.MM.](#)  
[29/11/11](#)  
[n.115](#)

[30/11/11](#)  
[n. 116](#)



### Riduzione dell'acconto Irpef: pronti i codici per chi ha già versato

Con riferimento al DPCM del 21 novembre 2011, con il quale è stato disposto il differimento del pagamento di 17 punti percentuali dell'acconto Irpef 2011, sono stati istituiti, con la **risoluzione n.117/E**, due nuovo codici tributo – 1797 e 1844 – anche per il regime dei minimi e per chi ha optato per la cedolare secca ed è stato ridenominato il codice tributo 4035, per il recupero in compensazione dell'acconto versato dai contribuenti, prima dell'approvazione del suddetto decreto.

[R.M.](#)  
[30/11/11](#)  
[n.117](#)



## CONTENZIOSO TRIBUTARIO

### La mancanza di valide ragioni economiche fa scattare l'abuso del diritto

L'ipotesi di abuso di diritto, ai sensi dell'art.37-*bis* del DPR n.600/73, si ritiene verificata se gli atti diretti ad ottenere vantaggi fiscali, aggirando obblighi e divieti stabiliti dall'ordinamento tributario, siano privi di valide ragioni economiche. In particolare, tale requisito si ritiene implicitamente verificato ogni qualvolta l'unico motivo dell'aggiramento sia il conseguimento di un vantaggio fiscale. Da ciò deriva che cade sul contribuente l'onere di provare l'esistenza di valide ragioni economiche. È quanto stabilito dalla Cassazione con la **sentenza n.25537 del 30 novembre**. Inoltre, secondo i giudici di legittimità, la legge (art.1, co.2 del D.Lgs. n.471/97) non considera per l'applicazione delle sanzioni, quale criterio scriminante, la violazione della legge o la sua elusione o aggiramento, essendo necessario e sufficiente che le voci di reddito evidenziate nella dichiarazione siano inferiori a quelle accertate o siano "indebite"; aggettivo questo espressamente menzionato nel primo comma dell'art.37-*bis*. In sostanza, le sanzioni si applicano per il solo fatto che la dichiarazione del contribuente sia difforme rispetto all'accertamento.

[Cassazione](#)  
[sentenza](#)  
[30/11/11](#)  
[n.25537](#)



## È legittima la *exit-tax* se la riscossione viene differita al realizzo della plusvalenza

Con la sentenza **C-371/10** del **29 novembre**, la Corte di Giustizia ha risolto il problema dell'“*exit-tax*” imposta dallo Stato di provenienza al momento del trasferimento della sede di una società da uno Stato membro ad un altro Stato dell'Unione europea. La Corte ha chiarito che una società può invocare nei confronti dello Stato membro di provenienza la libertà di stabilimento garantita dall'art.49 Tfeue, se quest'ultimo, in occasione del suo trasferimento, riscuote un'imposta di liquidazione finale sulle plusvalenze latenti. Infatti, tale imposta può essere giustificata quando i beni patrimoniali dell'impresa migrante non possono essere ragionevolmente individuati fino al momento dell'effettivo realizzo delle plusvalenze latenti. Ma se la loro individuazione è possibile in modo comparabilmente semplice, è sproporzionata una riscossione dell'imposta di liquidazione finale prima del momento del realizzo delle plusvalenze latenti.

[Corte di Giustizia  
sentenza  
29/11/11  
C-371/10](#)



## CONTABILITÀ E BILANCIO

### Il Cndcec analizza i profili contabili della cessione del *leasing* finanziario

Sviluppando i contenuti della R.M. n.212/E/07, che già aveva fornito indicazioni sul tema, il Cndcec, con il **documento** del **23 novembre**, ha individuato il corretto regime contabile dei corrispettivi versati da chi acquisisce un contratto di *leasing*, sulla base dei motivi che hanno indotto il subentro. Infatti, nel contratto di *leasing* che ha come finalità quella del solo godimento, il corrispettivo è riferito integralmente al godimento stesso; invece, un contratto di *leasing* con finalità prevalentemente traslativa, permette a chi subentra nel contratto il riscatto del bene. In questo caso il corrispettivo pagato deve essere suddiviso tra la parte riferibile al godimento e quella imputabile al riscatto del bene. A livello contabile, quindi, la parte di corrispettivo riferita al godimento del bene è un costo, che deve essere imputato a Conto economico per tutta la durata del contratto; invece la parte imputabile al riscatto deve essere contabilizzata come acconto per l'acquisto futuro del bene.

*La circolare sarà analizzata in Bilancio, Vigilanza e Controlli di dicembre.*

[Cndcec  
documento  
23/11/11](#)



## AGGIORNAMENTO SOFTWARE

### Aggiornamento *software* Siria ed Iris e controllo impronta documenti informatici

Sono disponibili sul sito *web* delle Entrate:

- la **versione 1.0.2** del 28/11/11 del *software* **Siria** – regime sostitutivo e la **versione 1.0.1** del 28/11/11 del *software* **Iris** – regime ordinario;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Registrare - Contratto di locazione - Compilazione e invio - Software Siria – Regime sostitutivo cedolare secca/Software Iris regime ordinario )

- la **versione 1.1.1** del 28/11/11 delle **procedure di controllo** dei modelli **Siria ed Iris**;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Versare - Cedolare secca contratto di locazione - Compilazione e invio - Procedura di controllo Regime sostitutivo cedolare secca/ Siria e Regime semplificato Iris)

- la **versione 2.4.5** del 28/11/11 della **procedura di controllo** dei modelli F24;

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Versare - F24 - Compilazione e invio - Procedura di controllo)

- la **versione 2.0.2** del 25/11/11 della **procedura di controllo** della Comunicazione dell'impronta dei documenti informatici rilevanti ai fini tributari.

(Percorso: <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/entrate/home> - Cosa devi fare - Comunicare Dati - Comunicazione dell'impronta dei documenti informatici - Compilazione e invio - Procedura di controllo)

Agenzia Entrate  
software  
Sito Web





### ***Beni in godimento a soci e familiari dell'impresa: i chiarimenti e le criticità del Provvedimento direttoriale***

Con il [provvedimento n.166485](#) pubblicato lo scorso 16 novembre, l'Agenzia delle Entrate ha approvato il primo tassello della disciplina introdotta dal co.36-*sexiesdecies* dell'art.2 del D.L. n.138/11 (c.d. Manovra di Ferragosto), disposizione inserita in sede di conversione in Legge, che si propone di far emergere agli occhi del Fisco taluni beni che, pur presenti nella titolarità delle imprese, vengono concessi in godimento ai soci piuttosto che ai familiari dell'imprenditore.

Come spesso accade il citato provvedimento, il cui compito assegnato era quello di fissare le modalità e i termini di comunicazione all'Anagrafe tributaria dei dati relativi a tali beni, per taluni versi contiene previsioni che "ampliano" il contenuto della norma mentre per altri non fornisce i chiarimenti necessari a dirimere alcuni punti controversi della previsione normativa.

In attesa, quindi, di vedere se il modello con le relative istruzioni fornirà ulteriori elementi utili alla compilazione e soprattutto di esaminare i chiarimenti ufficiali forniti dall'Amministrazione Finanziaria, proviamo ad analizzare i contenuti del provvedimento direttoriale evidenziandone i numerosi dubbi e aspetti critici.

#### **Soggetti obbligati alla comunicazione**

Dal punto di vista soggettivo, il provvedimento non riserva particolari sorprese. In particolare, viene ribadito che risultano obbligati alla comunicazione "*I soggetti che esercitano attività d'impresa, sia in forma individuale che collettiva*".

Restano, pertanto, esclusi i professionisti ovvero i soggetti che producono reddito di lavoro autonomo i quali non dovranno comunicare alcun dato in relazione a beni concessi in godimento a familiari o agli associati in caso di strutture collettive (studi associati). Allo stesso modo, nessuna comunicazione dovrà essere effettuata da parte delle società semplici intestatarie di immobili che vengono concessi in uso ai soci della stessa, atteso che per definizione tale struttura societaria non produce reddito d'impresa.

Al contrario, si ritiene che sussista l'obbligo per taluni enti non commerciali che concedono in uso beni ai propri associati ma ciò, limitatamente alle eventuali attività d'impresa strumentalmente esercitate (sotto tale profilo, infatti, tali enti non commerciali sono soggetti che svolgono attività d'impresa a tutti gli effetti).

È bene ricordare che dal punto di vista dei soggetti obbligati all'adempimento, il co.36-*sexiesdecies* dell'art.2 del D.L. n.138/11 introduce un obbligo solidale tra le parti interessate alla comunicazione. Viene, infatti, affermato che:

*"impresa concedente ovvero il socio o il familiare dell'imprenditore comunicano all'Agenzia delle Entrate i dati relativi ai beni concessi in godimento" e che "Per l'omissione della comunicazione, ovvero per la trasmissione della stessa con dati incompleti o non veritieri, è dovuta, in solido, una sanzione amministrativa pari al 30 per cento della differenza di cui al comma 36-*quinqüesdecies*. Qualora, nell'ipotesi di cui al precedente periodo, i contribuenti si siano conformati alle disposizioni di cui ai commi 36-*quaterdecies* e 36-*quinqüesdecies*, è dovuta, in solido, la sanzione di cui all'art. 11, co.1, lett.a), del D.Lgs. n.471/97".*

L'imposizione di tale vincolo di solidarietà ha l'evidente fine di attivare un conflitto di interessi tra chi (impresa) potrebbe vedersi contestare la deducibilità dei costi concessi in godimento e chi (socio o familiare utilizzatore) potrebbe trovarsi nelle condizioni di dover giustificare una mancata dichiarazione di materia imponibile a fronte del godimento personale di un uso aziendale. Tale aspetto richiede una chiara regolamentazione proprio al fine di evitare:

- da un lato un'inutile duplicazione degli adempimenti (con il rischio di compilazioni differenti);
- e dall'altro un'attività di indagine dei soggetti interessati al fine di capire se l'adempimento è stato o meno posto in essere.

Da questo punto di vista il provvedimento direttoriale, confermando che l'invio deve avvenire *"in via alternativa"* da una delle due parti interessate, impone anche tra le stesse un coordinamento di intenti che non sempre è riscontrabile nella pratica proprio in forza dei diversi interessi in gioco; e ciò potrebbe portare, in taluni casi, alla (in)consapevole duplicazione dell'adempimento con tutto quanto ne consegue.

Infine, la chiara delimitazione dell'ambito oggettivo dell'adempimento (intesa dal punto di vista dei destinatari del bene in godimento), produce i suoi effetti anche sotto il profilo soggettivo dell'adempimento, posto che come vedremo il provvedimento direttoriale *"apre"* anche ad altre fattispecie non contemplate nella previsione normativa.

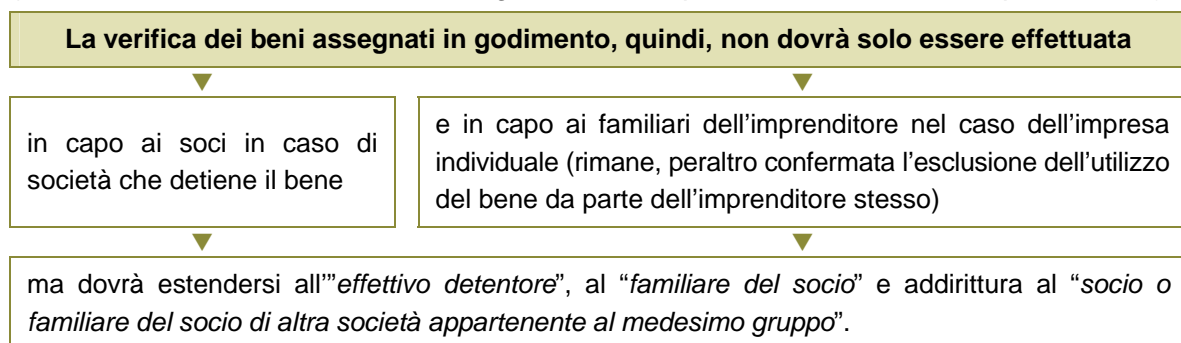
### Soggetti utilizzatori

Come accennato in precedenza, sotto il profilo oggettivo il provvedimento contiene previsioni che *"esorbitano"* rispetto a quanto invece prevede la norma.

In particolare, il paragrafo 1.4 del provvedimento direttoriale del 16 novembre scorso stabilisce che:

*"La comunicazione deve essere effettuata anche per i beni concessi in godimento dall'impresa ai soci, o familiari di questi ultimi, o ai soci o familiari di altra società appartenente al medesimo gruppo".*

Nel definire i soci, inoltre, il paragrafo 1.1. del provvedimento aggiunge *"comprese le persone fisiche che direttamente o indirettamente detengono partecipazioni nell'impresa concedente"*, estendendo pertanto la valutazione all'effettivo detentore delle quote sociali (tale definizione è sufficiente a coinvolgere nell'adempimento anche eventuali prestanome).



Non possono non vedersi in tale estensione difficoltà spesso insormontabili, e talvolta situazioni di discriminazione, che partono da una nozione di familiare che ricollegandosi alla definizione contenuta nel co.5 dell'art.5 del Tuir esclude ad esempio i conviventi non familiari (c.d. famiglie di fatto), con il rischio di coinvolgere nell'adempimento parenti lontani e di non coinvolgere nello stesso la compagna o il compagno dell'imprenditore. E ancora, la non chiara esplicitazione del concetto di *"gruppo"*; da questo punto di vista, in presenza di *"catene"* societarie complesse o di differenti società in cui i diversi soci sono spesso legati da rapporti di parentela la difficoltà pare evidente.

Occorre poi capire se tali ultimi soggetti, oltre ad essere coinvolti nell'ambito applicativo dell'agevolazione, risultino coinvolti anche sotto il profilo soggettivo e cioè se anche gli



stessi risultino “coinvolti in solido” con la società o l’imprenditore nell’obbligo di comunicazione telematica dei dati relativi al bene concesso in godimento.

Sotto questo aspetto le certezze non sono così granitiche, atteso che il punto 1.2 del provvedimento riserva tale onere solo all’impresa concedente o, in via alternativa, al socio o familiare dell’imprenditore.

### **Beni oggetto di comunicazione e dati relativi**

Un aspetto non definito dalla norma è la tipologia dei beni concessi in godimento. Tale fatto poteva indurre a ritenere che “qualsiasi” bene concesso in godimento dovesse formare oggetto di comunicazione. E tale conferma è giunta dal più volte citato Provvedimento, seppur con qualche articolazione che di seguito evidenziamo.

Il punto 1.5 del Provvedimento, infatti, stabilisce che:

*“L’obbligo della comunicazione non sussiste quando i beni concessi in godimento al singolo socio o familiare dell’imprenditore, diversi da quelli da indicare nelle categorie “autovettura”, “altro veicolo”, “unità da diporto”, “aeromobile”, “immobile” e, pertanto, da includere nella categoria “altro” del tracciato record contenuto nell’allegato tecnico al presente provvedimento, siano di valore non superiore a tremila euro, al netto dell’imposta sul valore aggiunto applicata”.*

Il punto di partenza, dunque, è che formano oggetto di comunicazione i beni di qualsiasi tipologia. Tuttavia, mentre per determinate e ben specifiche categorie di beni (autovetture, altri veicoli, unità da diporto, aeromobili e immobili) la comunicazione deve avvenire a prescindere, per tutti gli altri beni da collocare nella categoria residuale “altro” l’obbligo di comunicazione non sussiste, precisa il provvedimento, se gli stessi sono “di valore non superiore a tremila euro, al netto dell’imposta sul valore aggiunto applicata”. Di fatto, i beni che più frequentemente potrebbero in astratto finire nella categoria residuale (si può fare l’esempio del telefono cellulare, del *tablet*, del personal computer, ecc. concessi in uso al socio o familiare) sono spesso di valore decisamente inferiore al limite previsto e in quanto tali esclusi dall’obbligo di comunicazione.

Un vero e proprio “censimento”, invece, occorre fare per i beni ricompresi nelle categorie tassative. Dai tracciati allegati al provvedimento, infatti, si ricava che:

- per le autovetture ed altri veicoli deve essere indicato di telaio;
- per le unità da diporto in numero di metri di lunghezza;
- per gli aeromobili la potenza del motore espressa in kilowatt;
- per gli immobili i dati ricavabili dalla visura catastale (foglio, particella).

In relazione a tutti i beni evidenziati, poi, il tracciato *record* evidenzia due ulteriori richieste:

- dati relativi al contratto in base al quale il bene viene concesso in godimento (comodato, caso d’uso, altro);
- data di inizio e fine della concessione in godimento nel periodo d’imposta interessato.

Se in relazione al primo aspetto particolari problemi non si riscontrano (si osserva che la casella “altro” sarà verosimilmente la più gettonata atteso che nella stragrande maggioranza dei casi l’utilizzo in godimento del bene aziendale da parte del socio non risulta assistito da alcun contratto scritto), la seconda richiesta pone un’importante questione che sta alla base della principale perplessità applicativa sorta in merito all’obbligo di comunicazione in commento.

Stiamo facendo riferimento alla nozione di “godimento” del bene utilizzato dal socio o dal familiare dell’imprenditore (con le ulteriori estensioni di cui si è detto in precedenza). Ma se il modello di comunicazione impone di indicare una data di “inizio” ed una di “fine” del periodo di concessione in godimento del bene, significa che ciò che si vuole monitorare è un utilizzo continuativo del bene da parte dei soggetti interessati (con valori che dovranno essere giustamente ragguagliati in funzione dei giorni di effettivo impiego

del bene nel corso del periodo d'imposta) e non già un utilizzo "sporadico" o saltuario quale, ad esempio, l'impiego dell'autovettura da parte della moglie dell'imprenditore che si reca a fare commissioni con l'auto del marito.



Se ciò non fosse vero, come si potrebbe monitorare nel modello un utilizzo occasionale e saltuario del bene? Ci sarebbero tante date di "inizio" e tante date di "fine" corrispondenti a tanti periodi in cui è avvenuta la concessione in godimento di quei beni. Oppure, sarà sufficiente verificare diversi utilizzi (quanti?) per presumere un utilizzo continuativo che parte dal primo impiego per concludersi con l'ultimo utilizzo ignorando quindi la pause intermedie?

Appare evidente come sul punto debbano essere fornite indicazioni più puntuali se si vuole consentire una corretta gestione dell'adempimento.

### **Scadenza del nuovo adempimento e periodo di riferimento**

Il paragrafo 3.5 del provvedimento direttoriale prevede che *"per i beni concessi in godimento nei periodi d'imposta precedenti a quello di prima applicazione delle disposizioni del presente provvedimento"* la comunicazione debba essere effettuata entro il 31 marzo 2012.

A regime, e cioè a decorrere dal periodo d'imposta 2012, la comunicazione dovrà essere effettuata entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta in cui i beni sono concessi in godimento.

In pratica, quindi, il provvedimento introduce un primo adempimento che si presenta privo delle conseguenze reddituali che a regime graveranno in capo al soggetto concedente e ai diversi utilizzatori:

l'indeducibilità dei costi prevista per l'impresa che concede il bene in godimento;

e l'assegnazione di un "reddito diverso" in capo all'utilizzatore.

E ciò lo si desume chiaramente dalla previsione contenuta nel co.36-*duodevicies* dell'art.2 del D.L. n.138/11 che stabilisce che *"le disposizioni di cui ai commi da 36-terdecies a 36-septiesdecies si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto"*.

Diversamente, le informazioni raccolte con il primo invio del modello verranno inserite fin da subito nei sistemi informativi dell'Anagrafe tributaria ai fini della costruzione delle liste selettive da sottoporre a controllo.

Il richiamo operato ai "periodi d'imposta precedenti" da parte del citato paragrafo 3.5 fa sorgere qualche perplessità in merito alla precisa individuazione del periodo a cui riferire il primo adempimento. L'utilizzo del plurale, infatti, potrebbe legittimare la richiesta di un'indagine che si debba estendere anche ai beni concessi in godimento negli anni precedenti al 2011.

L'ulteriore previsione contenuta nel paragrafo 3.6, nonché l'esame del tracciato *record* allegato al provvedimento, aiutano a trovare una soluzione.

In particolare, il paragrafo 3.6 precisa che *"la comunicazione deve essere effettuata, entro il medesimo termine di cui al punto 3.4, con riferimento ai beni per i quali nel periodo d'imposta precedente è cessato il diritto di godimento"* mentre dall'esame del tracciato si comprende come la richiesta sia volta alla indicazione dei beni concessi in godimento nel periodo d'imposta oggetto di comunicazione, in prima sede il 2011.

Il richiamo operato ai *"periodi d'imposta precedenti"*, dunque, deve essere inteso nel senso di indicare anche quei beni che sono stati concessi in godimento per la prima volta in anni precedenti e che nel periodo di riferimento continuano ad esserlo.

Anche in caso di cessazione del godimento stesso in corso d'anno, poi si dovrà indicare il relativo periodo di possesso perfino se tali beni non sono più presenti alla conclusione del periodo d'imposta medesimo.

Infine, a conferma che gli effetti reddituali per concedente ed utilizzatori si producono solo a partire dal periodo d'imposta di prima applicazione (cioè di norma il 2012), si richiama la previsione del citato decreto in tema di acconti il quale prevede che:

*“nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta di prima applicazione si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni di cui ai commi da 36-terdecies a 36-septiesdecies”.*

Tradotto in termini concreti, significa che nel determinare gli acconti per il periodo d'imposta 2012, i soggetti interessati dovranno assumere quale base storica di riferimento il periodo 2011, ricalcolato tenendo conto delle nuove disposizioni (in questo senso, la compilazione del modello *“privo di conseguenze reddituali”* con riferimento al 2011, potrà essere sicuramente di aiuto).

### **L'obbligo di comunicazione dei finanziamenti**

Il comma 36-septiesdecies dell'art.2 del D.L. n.138/11 dopo aver affermato che *“l'Agenzia delle Entrate procede a controllare sistematicamente la posizione delle persone fisiche che hanno utilizzato i beni concessi in godimento”* aggiunge che *“ai fini della ricostruzione sintetica del reddito tiene conto, in particolare, di qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione effettuata nei confronti della società”.*

Dalla lettura della disposizione normativa pareva che all'obbligo di comunicazione dei beni concessi in godimento si dovesse affiancare anche un'ulteriore comunicazione circa l'entità dei versamenti operativi a titolo di finanziamento o in conto capitale da parte dei soci nei confronti della società.

Il paragrafo 1.1. del provvedimento precisa sul punto che sono tenuti alla comunicazione coloro che *“hanno ricevuto in godimento beni dell'impresa, nonché effettuano qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione nei confronti della società concedente”.*

Il successivo paragrafo 1.3 ulteriormente precisa che:

*“la comunicazione deve essere effettuata per ogni bene concesso in godimento nel periodo d'imposta, ovvero per ogni finanziamento o capitalizzazione realizzati nello stesso periodo; l'obbligo sussiste, comunque, anche per i beni per i quali il godimento permane nel periodo d'imposta in corso al 17 settembre 2011, così come per i finanziamenti o capitalizzazioni in corso nello stesso periodo”.*

Nelle motivazioni al provvedimento si ribadisce, infine, che:

*“tenuto conto che il comma 36-septiesdecies dell'art.2 del D.L. n.138/11, prevede che l'Agenzia delle Entrate procede al controllo sistematico della posizione delle persone fisiche che utilizzano i beni concessi in godimento e che effettuano finanziamenti o capitalizzazioni, anche ai fini della ricostruzione sintetica del reddito nei confronti dei predetti soggetti, il provvedimento prevede che la comunicazione debba essere effettuata anche per qualsiasi forma di finanziamento o capitalizzazione nei confronti della società concedente”.*

Dalla lettura di tali passaggi si evince, invece, come l'obbligo di evidenziare finanziamenti e capitalizzazioni da parte dei soci si sostanzia solo nelle ipotesi in cui risulta presente un bene concesso in godimento. E questo in quanto il finanziamento o la capitalizzazione debbono essere stati eseguiti nei confronti della società *“concedente”* e non già verso una qualsiasi società.

Tale richiesta, quindi, si deve ritenere indissolubilmente legata all'adempimento principale, e cioè l'obbligo di comunicare i beni concessi e ricevuti in godimento. Se ciò è vero, sorgono tuttavia perplessità in ordine all'effettiva portata di tale obbligo di comunicazione dei finanziamenti e/o delle capitalizzazioni.

In pratica, è sufficiente che si verifichi la concessione in godimento di un'autovettura ad un socio, affinché si sostanzi l'obbligo di comunicazione dei finanziamenti e delle capitalizzazioni da parte di tutti i soci che compongono il capitale, e qualunque ne sia stata la loro entità. E ancora, nei casi di capitalizzazioni già note all'Amministrazione Finanziaria (si pensi ad aumenti di capitale soggetti a registrazione) occorre fornire nuovamente tale informazione? Oppure, occorre l'obbligo di indicare unicamente i finanziamenti o le capitalizzazioni che sono risultate "strumentali" alla effettuazione dell'investimento nel bene poi concesso in godimento? Anche su questo aspetto paiono necessari chiarimenti ulteriori.

**Le nuove società di comodo e le conseguenze Iva***a cura di Norberto Villa*

L'articolo 2, co.36-*duodocies* del D.L. n.138/11 stabilisce che sono considerati non operativi gli enti e le società che presentano dichiarazioni in perdita fiscale per tre periodi d'imposta anche non ricorrendo i presupposti di cui all'art.30, co.1, della L. n.724/94. Come è noto, la disposizione sta creando non pochi timori alle imprese soprattutto considerando il periodo di crisi che quasi tutti i settori della nostra economia stanno attraversando ormai da qualche anno: il rischio che sia davvero considerevole il numero di soggetti interessati dalla nuova previsione è reale. È altrettanto noto che su alcuni aspetti dell'innovazione si attendono i necessari chiarimenti ministeriali senza i quali alcuni passaggi delle previsioni divengono davvero difficili da applicare ai casi concreti. Il punto su cui si vuole focalizzare l'attenzione con questo intervento sono le ricadute Iva delle nuove regole.

**Le società di comodo e l'Iva**

Necessario punto di partenza è quanto previsto dall'art.30 della L. n.724/94.

La logica della norma in tema di società di comodo è la seguente:

- il comma 1 qualifica come non operativi le società e gli enti non in grado di superare il cosiddetto *test* di operatività;
- il comma 2 chiarisce l'esatta interpretazione da fornire ad alcuni parametri indicati nel comma 1;
- i commi successivi dettano le conseguenze dell'eventuale non operatività.

Tra questi si segnala il comma 4 che detta le conseguenze della non operativa ai fini Iva statuendo:

- per le società e gli enti non operativi, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non è ammessa al rimborso né può costituire oggetto di compensazione di cessione;
- se per tre periodi d'imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta dall'applicazione delle percentuali di cui al comma 1, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'Iva a debito relativa ai periodi d'imposta successivi.

Come si vede dalla sua struttura, la norma prima individua le ipotesi di non operatività e successivamente elenca le conseguenze di tale *status* tra cui quelle concernenti l'ambito Iva.

**La rilevanza del D.L. n.138 in ambito Iva**

Considerando quanto sopra, pare privo di dubbi che le ipotesi regolamentate *ex novo* dal D.L. n.138 abbiano conseguenze anche con riguardo all'ambito Iva.

La stretta introdotta dalla Manovra d'estate comporta, infatti, l'individuazione di una nuova fattispecie di società non operativa collegata ai risultati fiscali negativi dichiarati dalla stessa. In sostanza, il D.L. n.138/11 non ha modificato la struttura della normativa delle società di comodo di cui all'art.30 della L. n.724/94. Tuttavia, il Legislatore ha introdotto, quale presunzione, la possibilità che la società sia considerata non operativa - e, quindi, assoggettata all'integrale disciplina delle società di comodo - indipendentemente dal superamento del *test* di operatività di cui all'art.30 della citata Legge.

In particolare, sono considerati di comodo, a prescindere dalla verifica di operatività (art.2, co.36-*decies* e *undicies*) i soggetti di cui all'art.30 della L. n.724/94 che:

- conseguono in un triennio, perdite fiscali;
- conseguono in un triennio, perdite fiscali per due periodi d'imposta e abbiano dichiarato un reddito inferiore a quello minimo di cui al co.3, dell'art.30, L. n.724/94, nell'altro.

Se, pertanto, una società dovesse essere considerata non operativa non in forza delle previsioni originarie dell'art.30, ma in forza della presunzione introdotta dal D.L. n.138, è evidente come per la stessa troverebbero applicazioni tutte le conseguenze sancite dai commi 3 e seguenti dell'art.30 più volte citato, comprese quelle Iva di cui al comma 4.

### **Applicazione pratica delle novità**

Pur in attesa dei necessari chiarimenti, ciò comporta che una società che dovesse considerarsi non operativa nel 2012 (in quanto nel triennio 2009 – 2011 ha presentato modelli unici con indicazione di perdita fiscale o due in perdita ed una con un reddito imponibile inferiore al minimo) si troverebbe subito alle prese con le conseguenze Iva di cui al co.4 dell'art.30 della L. n.724/94.

In particolare, potrebbe trovarsi subito alle prese con le conseguenze dettate dal primo periodo del comma 4 che concede come unica possibilità di utilizzo del credito Iva quella della compensazione verticale precludendo, invece, tutte le altre possibilità di utilizzazione del credito annuale, ossia:

- la richiesta di rimborso all'Erario;
- l'utilizzo in compensazione con altri tributi e contributi, nell'ambito del modello di versamento F24;
- la cessione a terzi.

### **I riferimenti temporali**

Di fronte alla novità commentata, il punto da affrontare è quello dell'esatto ambito temporale di applicazione delle eventuali conseguenze Iva.

Si consideri tale ipotesi.

- Alfa Srl presenta nel 2009, 2010 e 2011 modelli unici con una perdita fiscale;
- Alfa Srl è considerata di comodo nel 2012;
- nel contempo al 31/12/11 Alfa Srl ha maturato un credito Iva.



La domanda è quale dovrà essere il comportamento di Alfa con riguardo al credito Iva a partire dall'1 gennaio 2012 (periodo d'imposta in cui la società è considerata di comodo).

La domanda non è priva di insidie anche perché, pur rimanendo immutate le norme Iva riguardanti le società di comodo, la situazione che ci si può trovare ora a gestire presenta una caratteristica di assoluta novità.

Nel regime "ordinario" la non operatività della società viene a cristallizzarsi alla chiusura dell'esercizio in quanto collegata a situazioni che si riferiscono a quell'esercizio. In sostanza, nelle ipotesi di cui all'art.30, se una società è di comodo nel periodo d'imposta X è perché in tale periodo non ha superato il *test* di operatività. Con riguardo all'Iva ciò significa senza dubbio che il "blocco" del credito Iva interviene a far data dal 1 gennaio dell'anno X + 1.

Oggi la situazione, con riguardo alla presunzione introdotta dal D.L. n.138/11, è invece profondamente differente. La non operatività della società è definita non alla chiusura dell'esercizio ma lo *status* è già evidente all'inizio del periodo d'imposta. Se i tre periodi precedenti mostrano una perdita fiscale, il quarto sarà un periodo d'imposta "di comodo". Con riguardo all'Iva ciò comporta il dubbio se il "blocco" del credito Iva debba intervenire a far data dal primo gennaio dell'anno in cui la società è considerata non operativa (per presunzione) o da quello successivo.

## Una possibile soluzione

Il comma 4 dell'art.30 stabilisce che per le società e gli enti non operativi, l'eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non è ammessa al rimborso né può costituire oggetto di compensazione o di cessione. Tale disposizione ricollega il blocco del credito allo *status* del contribuente. Da ciò parrebbe di poter sostenere che fin dal primo gennaio dell'anno in cui la società è da considerarsi per presunzione non operativa il blocco fa sentire i suoi effetti.

### Esempio

- 2009: unico in perdita;
- 2010: unico in perdita;
- 2011: unico in perdita;
- 2012: la società è di comodo e dal primo gennaio 2012 può utilizzare il credito Iva maturato al 31/12/11 solo in compensazione verticale.

In effetti, però, in tale situazione si assisterebbe ad un'ulteriore penalizzazione delle società di comodo per presunzione (ex D.L. n.138) rispetto alle altre. Anche questa situazione può essere esemplificata:

- 2012: la società è di comodo per mancato rispetto del *test* di operatività. Dal 1° gennaio 2012 la società può continuare ad utilizzare in compensazione orizzontale, o cedere o chiedere a rimborso il credito Iva maturato al 31/12/11. Il blocco scatterà materialmente dal 1 gennaio 2011.

Tale ultima considerazione non pare, però, sufficiente per spostare l'operatività del blocco dei crediti Iva all'annualità successiva.

## Il caso dei rimborsi trimestrali

L'Agenzia delle Entrate, con la [C.M. n.25/E/07](#), sempre con riguardo alla tematica in oggetto, ha chiarito che, facendo la disposizione riferimento all'*“eccedenza di credito risultante dalla dichiarazione presentata ai fini dell'Iva”*, l'impossibilità di chiedere il rimborso riguarda esclusivamente l'eccedenza di credito annuale, ben potendo quindi – durante il periodo d'imposta – essere chiesto il rimborso delle eccedenze di credito emergenti dalle liquidazioni infrannuali, a norma del co.2 dell'art.38-*bis* del DPR n.633/72. La stessa Agenzia ha, però, nel contempo precisato che, nel caso in cui *“il contribuente risulti a fine esercizio non operativo ed abbia chiesto ed ottenuto nel medesimo esercizio un rimborso c.d. infrannuale, lo stesso dovrà restituire, ai sensi del sesto comma del citato art.38-bis, il rimborso ottenuto, maggiorato degli interessi e senza applicazione di sanzioni”*.

La situazione presenta alcune similitudini con quelle che si potranno creare in forza del D.L. n.138. In sostanza, le affermazioni dell'Agenzia si riferiscono a una fattispecie così esemplificabile.

### Esempio

- 2012: la società dopo non aver superato il *test* di unico 2013 risulta essere di comodo.
  - 1) Credito Iva 31/12/12: si applica il blocco (in sostanza dal 1 gennaio 2013).
  - 2) Credito dei trimestri 2012: il contribuente può chiedere ei rimborsi triennali ma quanto si verificherà la sua situazione di non operatività per il 2012 dovrà restituire con interessi i rimborsi ottenuti.

Se ci si fermasse a considerare la prima delle affermazioni dell'Agenzia (la società di comodo può chiedere i rimborsi trimestrali) sembrerebbe che la società di comodo per presunzione possa posticipare alla fine del periodo d'imposta il blocco del credito Iva. Ma visto che poi l'Agenzia sottolinea che in tali casi il rimborso dovrebbe essere restituito maggiorato di interessi, la soluzione prima ipotizzata non sembra più percorribile.

In effetti, anche tale presa di posizione porta invece a considerare come plausibile e coerente con la prassi precedente che il blocco del credito Iva per le società di comodo per presunzione scatti nello stesso momento in cui la società appunto sia considerata di comodo.

### Esempio

- 2009: unico in perdita;
- 2010: unico in perdita;
- 2011: unico in perdita;
- 2012: la società è di comodo e dal primo gennaio 2012 può utilizzare il credito Iva maturato al 31/12/11 solo in compensazione verticale.

### L'istanza di interpello

Il comma 36-*decies* dell'art.2 del D.L. n.138/11 prevede che restino ferme, anche per le società considerate di comodo perché in perdita sistematica, "le cause di non applicazione della disciplina in materia di società non operative di cui al predetto art.30 della L. n.724/94". Pertanto, tali soggetti hanno la possibilità di ricorrere, per evitare le negative conseguenze della disciplina, alle cause di esclusione automatica o in alternativa alla presentazione di apposita istanza di disapplicazione.

Da qui occorre chiedersi come debba trattarsi il seguente caso.

#### IL CASO

Alfa Srl ha dichiarato perdite fiscali negli anni dal 2009 al 2011 ed al 31/12/11 ha maturato un credito Iva. Nel 2012 è società non operativa ma è intenzionata a presentare interpello per la disapplicazione della normativa. Chiaramente i tempi dell'interpello e quelli del possibile utilizzo del credito Iva non coincidono.

Alfa convinta dell'accoglimento dell'interpello decide di utilizzare nel 2012 il credito Iva in compensazione orizzontale prima di conoscere l'esito dell'istanza presentata all'Agenzia delle Entrate ad esempio nel mese di marzo 2012.

Si delineano due possibili scenari.

#### ⇒ Interpello positivo

Si ipotizzi che nel mese di giugno l'Agenzia notifichi ad Alfa la risposta positiva all'interpello presentato. In applicazione di ciò, Alfa può correttamente ritenersi esclusa dall'applicazione della disciplina sulle società di comodo per tutto il 2012. Ciò comporta che il comportamento tenuto in sede di compensazioni orizzontale nel mese di marzo 2012 appare, a posteriori, corretto. Si ritiene che in tale situazione nessuna conseguenza sanzionatoria possa essere imputata ad Alfa. Si noti che la risposta positiva all'interpello ha la forza di riportare la situazione di Alfa nell'operatività con efficacia dal 1 gennaio 2012.

#### ⇒ Interpello negativo

In questo caso, invece, le conseguenze per Alfa si ritiene siano di tipo sanzionatorio. Ovvero la risposta negativa "certifica" o meglio "conferma" la situazione di non operatività a far data dal 1 gennaio 2012. In effetti, nel marzo 2012 la società doveva considerarsi già non operativa pur se in pendenza di interpello. Eventualmente, come illustrato nel caso precedente, in caso di risposta positiva la situazione già esistente sarebbe stata rimossa con effetto *ex tunc*. Ma se ciò non si verifica c'è una continuazione dello *status* di non operatività di Alfa che quindi, a nostro avviso, dovrebbe ritenere inefficace la compensazione effettuata con obbligo di restituzione delle somme (maggiorate di interesse) oltre alla debenza delle sanzioni.

Non vale, in tal caso, riferirsi a quanto sopra indicato in tema di rimborsi trimestrali (ipotesi in cui l'Amministrazione Finanziaria ha escluso la debenza delle sanzioni).



Le situazioni appaiono, infatti, differenti:

- nel caso di rimborso trimestrale avanzato in un'annualità in cui la società è non operativa, nel momento in cui si "forza" il blocco Iva non si ha ancora la materiale possibilità di verificare lo *status* del contribuente;
- nel caso di società di comodo per presunzione, invece, al momento dell'utilizzo del credito lo *status* di non operatività è già conosciuto ed esistente anche se lo stesso potrebbe poi venir meno in forza della risposta dell'Agenzia.


Ma, nel secondo caso esemplificato, le notizie negative potrebbero anche essere ulteriori. Se si accetta la tesi per cui nel caso in esame sono dovute le sanzioni, ci si deve anche chiedere in quale misura le stesse sono da calcolare.

Il rischio è che si dia applicazione alla previsione di cui all'art.27, co.18, del D.L. n.185/08, il quale ha previsto che l'uso in compensazione di crediti inesistenti per il pagamento delle somme dovute è punito con la sanzione dal 100 al 200% della misura dei crediti stessi. Ricordiamo anche che successivamente il D.L. n.5/09, convertito, con modificazioni, dalla L. n.33/09, ha ulteriormente elevato la sanzione in esame nella misura del 200%, qualora l'utilizzo indebito in compensazione di crediti inesistenti risulti essere superiore ad €50.000, per ciascun anno solare.

La tesi che si preferisce è però quella che nel caso in esame la sanzione applicabile sia invece quella del 30%.

I crediti inesistenti sono, infatti, quelli artificiosamente rappresentati dal contribuente come, ad esempio, nel caso del contribuente che utilizza in compensazione un credito non esposto in dichiarazione o lo utilizza due volte. Ma nella nostra ipotesi non si ritiene si possa parlare di credito inesistente quanto, piuttosto, di credito non utilizzabile. La fattispecie può essere simile a quella in cui il contribuente utilizza in compensazione orizzontale un credito Iva oltre il limite previsto, ipotesi la prassi (nella [R.M. n.452/E/08](#) e nella [C.M. n.8/E/09](#), punto 7.1) ha ritenuto sanzionabile con la sanzione del 30% prevista dall'art.13 del D.Lgs. n.471/97.

**EUROCONFERENCE**  
EDITORE



LA DISCIPLINA DELLE  
SOCIETÀ DI COMODO  
E LE NOVITÀ DELLA  
MANOVRA-BIS

## E-BOOK LA DISCIPLINA DELLE SOCIETÀ DI COMODO E LE NOVITÀ DELLA MANOVRA-BIS

**A CURA DI:**  
R. Galiero e N. Villa

**EDIZIONE:**  
Novembre 2011

**PREZZO:**  
**€ 12,50 + IVA 21%**

VISUALIZZA L'INDICE

ACQUISTA IL TESTO SUL SITO

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili  
direttamente con **carta di credito**

Gruppo  
**EUROCONFERENCE**<sup>®</sup>  
costruiamo competenze

## ***Il riaddebito di spese ai fini Iva nel mandato senza rappresentanza***

*a cura di Sandro Cerato*

### **Premessa**

Accade di sovente, soprattutto nell'ambito dei gruppi d'impresa, che una società del gruppo sia incaricata di procedere all'acquisizione di alcuni servizi il cui costo è successivamente "ribaltato" alle altre imprese del gruppo, in funzione di differenti parametri concordati all'interno del gruppo stesso. Ai fini fiscali, e più precisamente in ambito Iva, tale ribaltamento è stato inquadrato più volte dall'Amministrazione Finanziaria nell'ambito di un mandato senza rappresentanza, e le pronunce dell'Agenzia delle Entrate sono state numerose, come si vedrà meglio nel seguito.

La stessa questione si pone anche per il riaddebito di spese tra soggetti che non appartengono allo stesso gruppo, come spesso si verifica nell'ambito professionale per la ripartizione delle spese di studio, ovvero nei Consorzi, o ancora nel distacco di personale, nel qual caso è possibile far riferimento ad una disposizione normativa apposita. È bene premettere sin d'ora che le fattispecie prospettate si differenziano in maniera sostanziale dall'ipotesi del riaddebito di spese anticipate in nome e per conto, escluse da Iva ai sensi dell'art.15, n.3), del DPR n.633/72, in quanto in tale ultima ipotesi si realizza la fattispecie del mandato con rappresentanza.

### **Profili civilistici**

Dal punto di vista civilistico, il contratto di mandato è definito dall'art.1703 c.c. come il "contratto col quale una parte si obbliga a compiere uno o più atti giuridici per conto dell'altra". Tale contratto si distingue in:

mandato con rappresentanza	mandato senza rappresentanza
art.1704 c.c.	art.1705 c.c.
il mandatario agisce in nome e per conto del soggetto mandante, con la conseguenza che gli atti giuridici compiuti dal mandatario si riflettono direttamente in capo al mandante;	il mandatario agisce in nome proprio ma per conto del mandante, assumendo direttamente i diritti e gli obblighi derivanti dagli atti compiuti con i terzi.

Rinviando ai paragrafi successivi la completa disamina degli aspetti fiscali, è bene evidenziare che, nella trattazione in esame, assume interesse solamente l'ipotesi di mandato senza rappresentanza, laddove il mandatario assume diritti ed obblighi (intermediario c.d. "opaco"), mentre nel mandato con rappresentanza, non verificandosi alcuna assunzione di obblighi da parte del mandatario, anche ai fini Iva l'operazione si considera effettuata direttamente tra il terzo ed il mandante (intermediario c.d. "trasparente").

### **Trattamento Iva del mandato senza rappresentanza**

Dopo aver individuato, sia pure brevemente, l'aspetto civilistico del mandato, è ora opportuno soffermarsi sull'argomento per riepilogare in un quadro di insieme la corretta disciplina ai fini Iva delle prestazioni connesse al mandato senza rappresentanza, secondo gli orientamenti forniti dalle numerose interpretazioni ministeriali.

In particolare, la prassi dell'Agenzia delle Entrate, come si vedrà nel seguito, si è occupata del trattamento ai fini Iva del riaddebito di costi sostenuti per l'acquisto di servizi nell'ambito di un rapporto di mandato senza rappresentanza, in virtù del quale, come visto in precedenza, il mandatario agisce in nome proprio ma per conto del mandante. In realtà, il citato argomento è stato oggetto di numerose pronunce ministeriali, in quanto nella prassi quotidiana accade, infatti, di frequente che un soggetto incarichi un terzo per lo svolgimento di alcune prestazioni, il cui beneficio finale ricade nella sfera economica e giuridica del soggetto mandante. Le citate interpretazioni offrono, dunque, lo spunto per alcune interessanti riflessioni, soprattutto al fine di verificare se le conclusioni raggiunte dall'Agenzia delle Entrate possano applicarsi *tout court* a tutte quelle fattispecie in cui uno o più soggetti si avvalgono dell'attività di un terzo per l'organizzazione di una serie di servizi, eventualmente corrispondendo una somma di denaro a titolo di corrispettivo per l'opera prestata.

### La prassi dell'Agenzia delle Entrate



La posizione espressa dall'Amministrazione Finanziaria in tutte le fattispecie esaminate è stata di individuare nel mandatario una sorta di "specchio" giuridico, nel senso di riconoscere una totale equiparazione dei servizi resi o ricevuti dal mandatario a quelli da lui resi al mandante. Tale equiparazione riguarderebbe anche la natura della prestazione, vale a dire che a quest'ultima verrebbe attribuito il medesimo carattere di quella resa o ricevuta dal mandatario per conto del mandante.

In pratica, il riaddebito del costo all'interno dei rapporti tra mandante e mandatario non muta la natura del costo stesso, il quale mantiene la configurazione che lo stesso ha nei rapporti tra mandatario e terzo.

A tale proposito, si ritiene opportuno manifestare alcune perplessità, soprattutto in relazione all'ipotesi in cui l'attività del mandatario costituisca l'oggetto proprio dell'attività d'impresa. In tali circostanze, infatti, si potrebbe sostenere che se tale attività è effettuata nell'esercizio d'impresa, il riaddebito del servizio al proprio mandante costituisce l'oggetto proprio dell'attività d'impresa, assumendo quindi un nuovo e distinto connotato rispetto alla natura del servizio a monte acquistato. In altre parole, si assisterebbe alla nascita di una nuova e diversa obbligazione tributaria avente ad oggetto una prestazione di servizi propria dell'impresa che l'esegue.

Per comprendere compiutamente l'importanza della questione, è necessario descrivere brevemente le fattispecie pratiche affrontate dall'Agenzia delle Entrate. In particolare, si segnalano i seguenti documenti di prassi.

<a href="#"><u>R.M. n.6/E/98</u></a>	⇒	Una società italiana che, agendo in qualità di mandataria, provvede al riaddebito alla propria consociata francese dei costi sostenuti per la realizzazione di una campagna pubblicitaria in Italia nell'interesse appunto della società mandante francese.
<a href="#"><u>R.M. n.146/E/99</u></a>	⇒	Una società italiana stipula un contratto di <i>leasing</i> in Italia per conto di una società olandese i cui oneri restano a suo carico; tale contratto è finalizzato all'acquisto di un macchinario per la produzione di un veicolo che in un secondo momento viene alienato alla società olandese.
<a href="#"><u>R.M. n.170/E/99</u></a>	⇒	Una società italiana procede all'acquisto di tessere autostradali francesi e consegna tali tessere ad autotrasportatori italiani, ai quali viene riaddebitato il costo relativo al loro utilizzo.

<p><a href="#">R.M. n.250/E/02</a></p>		<p>Un consorzio di odontotecnici che, ricevendo commesse da pazienti-clienti, incarica dello svolgimento di ciascuna di esse ognuno dei consorziati. Per tali prestazioni, il consorzio emette fattura nei confronti del cliente in esenzione Iva ai sensi dell'art.10, co.1, n.18, del DPR n.633/72 e parimenti riceve fattura esente Iva dal professionista consorziato, <i>“trattandosi di prestazioni aventi la stessa natura di quelle rese dal mandatario per conto del mandante”</i>.</p>
<p><a href="#">R.M. n.117/E/04</a></p>		<p>Un'agenzia di intermediazione immobiliare procede a riversare ai proprietari degli immobili le somme riscosse per le locazioni procacciate.</p>

In tutte le ipotesi affrontate, l'Agenzia ha sostanzialmente precisato che l'intervento di un terzo soggetto per lo svolgimento di un servizio a diretto beneficio del mandante non determina un mutamento della natura del servizio stesso, il cui trattamento Iva deve essere pertanto identico sia nei rapporti tra terzo e mandatario, sia tra quest'ultimo ed il proprio mandante.

Ciò determina, ad esempio, che se il servizio oggetto di “ribaltamento” è soggetto ad aliquota ridotta, tale “agevolazione” è applicabile anche nel successivo riaddebito che il mandatario effettua nei confronti del mandante, così come l'applicabilità del regime di non territorialità ai sensi dell'art.7-ter e seguenti del DPR n.633/72. A tale proposito, ad eccezione della R.M. n.250/E/02 e della R.M. n.117/E/04, le altre interpretazioni ministeriali riguardano proprio quest'ultimo aspetto, nel senso che se oggetto del riaddebito è una spesa prevista dal co.4 dell'art.7, del DPR n.633/72 (dal 1° gennaio 2010, artt. da 7-ter a 7-septies del DPR n.633/72), allora anche la territorialità Iva del servizio deve essere valutata alla luce dell'omologazione oggettiva del servizio “ribaltato”.

A questo punto, come già anticipato, è necessario verificare se la conclusione raggiunta dal Ministero nelle varie pronunce citate possa essere assunta ad una sorta di principio generale, cioè costituire un denominatore comune cui riferirsi nell'affrontare le molteplici situazioni che la pratica può presentare. Si ritiene che alcune affermazioni del Ministero debbano essere attentamente valutate poiché potrebbero condurre a delle conclusioni sostanzialmente divergenti da quanto ipotizzato dall'Amministrazione Finanziaria stessa.

### Il caso

Si consideri, ad esempio ([R.M. n.170/E/02](#)), il caso della società italiana che acquista tessere autostradali francesi direttamente dalla società che gestisce tale servizio in Francia e successivamente rivende dette tessere, lucrando mediante l'ottenimento di sconti dalla società francese, a degli autotrasportatori italiani, i quali a loro volta possono pertanto usufruire di detto servizio pagando semplicemente il costo del pedaggio. La conclusione cui si perviene è che, essendo anche il servizio reso dal mandatario nei confronti degli autotrasportatori italiani una prestazione relativa all'utilizzo di un bene immobile (l'autostrada, appunto) e come tale rientrante nell'art. 7-quater, lett. a), del DPR n.633/72, l'esclusione da Iva è applicabile anche al riaddebito operato dalla società italiana “intermediaria”. A questo punto è opportuno evidenziare l'affermazione dell'Agenzia secondo cui la società mandataria italiana *“non acquisisce tale prestazione per usufruirne direttamente, ma per trasferirla agli autotrasportatori italiani, consistendo in ciò l'oggetto della sua attività cosicché, in tale fattispecie, essa assume la veste di rivenditore (o intermediario) di tale servizio”*.

Ora, considerando che l'art.3 del DPR n.633/73 assegna ad entrambi i rapporti (terzo-mandatario e mandatario-mandante) la qualifica di prestazione di servizi, si potrebbe

legittimamente sostenere che se l'attività del mandatario costituisce proprio l'oggetto dell'attività propria dell'impresa, allora lo stesso mandatario non sarebbe più semplicemente un "ribaltatore" passivo di spese, bensì un soggetto che esercita una propria attività d'impresa, distinta da quella del mandante per natura ed oggetto. E a tale proposito, si richiama la già citata R.M. n.176/E/07, in cui il consorzio (mandatario) svolge tale attività quale oggetto dell'attività d'impresa esercitata, non limitandosi quindi al mero ribaltamento dei costi sostenuti.

Anche per le altre pronunce citate in precedenza, è agevole verificare che l'intervento del mandatario può essere ricondotto ad un'attività di tipo "occasionale", cioè finalizzato allo svolgimento di una precisa operazione e non ripetuta nel tempo. Tale occasionalità potrebbe deporre a favore della tesi ministeriale, nel senso di riconoscere al mandatario una neutralità nello svolgimento della propria prestazione, non essendo detta prestazione oggetto dell'attività propria.

Per quanto riguarda la R.M. n.250/E/02, le conclusioni raggiunte dall'Agenzia delle Entrate appaiono anch'esse accettabili, poiché l'attività del consorzio formato dai professionisti, pur prestando i servizi ai consorziati come oggetto dell'attività propria, si limita a fungere da collettore di clientela ed attribuzione del lavoro ai vari dentisti associati. In altre parole, l'attività del consorzio è "passiva", nel senso che non imprime nulla di nuovo alle prestazioni fornite dai consorziati. Lo stesso dicasi per l'agenzia di intermediazione immobiliare (R.M. n.117/E/04) che si limita a riscuotere e riversare al proprietario dell'immobile i canoni di locazione immobiliare. È evidente che anche tale attività non realizza alcun *quid novi*, con la conseguenza che appare corretta l'interpretazione ministeriale relativa all'omologazione dei servizi.

### **L'attività "professionale" del mandatario**

Dall'analisi delle diverse risoluzioni emanate dall'Agenzia, e sopra analizzate, emerge che le conclusioni cui perviene l'Amministrazione Finanziaria sono accettabili in tutte quelle ipotesi in cui l'attività del mandatario si limita al mero riaddebito del costo, senza aggiungere ulteriori prestazioni diverse e nuove. Alle medesime conclusioni non si può pervenire quando l'attività sia svolta con "professionalità", con attribuzione quindi di un carattere di novità alla prestazione eseguita.

Consegue che il servizio, nuovo e diverso rispetto a quello acquisito dal mandatario, deve essere fatturato al mandante applicando il regime proprio della prestazione globalmente eseguita, con evidenti risultati anche ai fini dell'applicazione del principio di territorialità dell'imposta o dell'imponibilità dell'operazione.

Ciò potrebbe accadere, ad esempio, quando una società incarica un terzo per l'organizzazione del servizio di trasporto, dando mandato al medesimo di contattare i fornitori, trattare il prezzo della fornitura e di organizzare il servizio nel suo complesso. È evidente che in tali ipotesi non è possibile individuare nel mandatario un semplice intermediario del servizio, poiché le molteplici attività svolte presumono una professionalità che imprime al servizio prestato una professionalità distinta ed autonoma rispetto al semplice servizio di trasporto.

Tale ultima posizione, peraltro, sembrerebbe avallata anche dalla stessa Amministrazione Finanziaria, che nella [R.M. n.176/E/07](#), nell'ambito di un consorzio che offre ai consorziati dei servizi di supporto logistico ed amministrativo per lo svolgimento dell'attività imprenditoriale di ciascuno dei consorziati, precisa che il consorzio presta ai propri consorziati "*un servizio complesso e strutturato che esula dal semplice ribaltamento dei costi dei singoli beni o servizi acquistati dal consorzio medesimo (ad esempio utenze telefoniche, elettriche, affitto dei locali, ecc.)*". In tali ipotesi, infatti, il servizio reso dal mandatario assumerebbe una nuova e distinta natura rispetto al mero ribaltamento di

costi sostenuti, ragion per cui l'omologazione suddetta non può trovare applicazione. Pertanto, nel caso prospettato nella R.M. n.176/E/07, "il rapporto tra il consorzio e i consorziati non può essere inquadrato nell'ambito del mandato senza rappresentanza", in quanto il servizio prestato dal consorzio assume natura diversa dal mero ribaltamento di costi sostenuti.

### **Il riaddebito di spese con Iva indetraibile**

La questione del trattamento Iva delle spese riaddebitate nell'ambito di un mandato senza rappresentanza assume particolare rilievo nell'ipotesi in cui il costo sostenuto dal soggetto mandatario soffra di limitazioni oggettive alla detrazione dell'Iva. Sul punto, tuttavia, è bene evidenziare che per effetto delle modifiche normative intervenute negli ultimi anni, per alcune tipologie di spesa è stato rimosso il vincolo dell'indetraibilità oggettiva, di cui all'art.19-bis1 del DPR 633/72. In particolare, si tratta delle spese alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande, nonché delle spese di telefonia mobile, per le quali la detrazione dell'Iva assolta deve avvenire in base alla regola generale dell'inerenza. Tuttavia, proprio in relazione alle spese di telefonia, è evidente la difficoltà di comprovare l'inerenza esclusiva delle stesse all'attività d'impresa o professionale, ragion per cui normalmente i soggetti passivi (anche per evitare possibili attività di controllo<sup>1</sup>) esercitano la detrazione nella misura "salomonica" del 50%.

Sovente, soprattutto nell'ambito dei gruppi d'impresе, si assiste a contratti di telefonia mobile stipulati da una società in nome proprio e per conto di altri soggetti, e successivamente riaddebitate alle singole imprese sulla base dei costi direttamente imputabili, sorgono in tali casi problemi relativamente alla corretta imposizione ai fini Iva. Sul punto, la [R.M. n.10/E/05](#) ha ribadito come:

*"la C.M. n.58/E/01, seppure con riferimento ad una fattispecie di cessione di beni, ha affermato il principio che, nelle ipotesi in cui è prevista una parziale oggettiva indetraibilità, l'intervento di intermediari "non può determinare un aggravio dell'imposta" dovuto alla circostanza che l'Iva indetraibile concorre, come componente di costo, alla determinazione della base imponibile del successivo trasferimento, "in base al principio di neutralità dell'Iva che deve essere garantito a prescindere dal numero di passaggi in cui si articola il processo di distribuzione" (punto 5.2).*

Sulla base di questa considerazione, la risoluzione citata, con riferimento al caso di spese di telefonia mobile sostenute da un consorzio e riaddebitate ai consorziati, ha precisato che al fine di evitare effetti cumulativi nella tassazione in contrasto con i principi informativi del tributo, il mandatario non deve sopportare l'onere dell'indetraibilità sull'acquisto dei servizi di telefonia mobile, ma sia legittimo il trasferimento esclusivamente in capo al mandante dei limiti posti dall'art.19-bis1, lett. g), del DPR n.633/72 (oggi non più tali sotto il profilo formale ma riconducibili, secondo inerenza, alla medesima percentuale del 50%).

Di conseguenza, secondo quanto stabilito dall'Agenzia delle Entrate, è legittimo il seguente comportamento:

- detrazione per intero dell'Iva relativa ai servizi di telefonia mobile acquistati per conto dei consorziati;
- riaddebito alle imprese mandanti del costo originario sostenuto, con lo stesso regime Iva applicato dal fornitore.
- limitazione alla detrazione al 50% solo da parte delle imprese mandanti.

<sup>1</sup> La Finanziaria 2008 prevede che nel fissare i criteri selettivi per l'attività di accertamento, relativamente al quinquennio 2008-2012, si stabilirà la misura in cui gli uffici dovranno concentrare l'attività di controllo sui contribuenti che abbiano computato in detrazione una misura superiore al 50% dell'Iva afferente agli acquisti delle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di telecomunicazioni e delle relative prestazioni di gestione.

In relazione alla fattispecie descritta, è bene sottolineare che tale soluzione pare giustificabile solo in presenza di situazioni di indetraibilità “oggettiva”, e non anche in quei casi in cui la limitazione alla detrazione è limitata per condizione “soggettiva” propria del soggetto che procedere al riaddebito (ad esempio, nei casi di applicazione del pro-rata in caso di svolgimento di operazioni esenti). Tale ultima ipotesi, infatti, costituisce una limitazione soggettiva alla detrazione che non deve in alcun modo incidere nelle sopra citate procedure di riaddebito.

**EUROCONFERENCE**  
EDITORE



## INTRASTAT ED OPERAZIONI INTRACOMUNITARIE

**Guida pratica alla compilazione degli elenchi con esempi di comunicazione black list**

**AUTORE:** F. Zuech      **EDIZIONE:** Dicembre 2011      **PREZZO:** € 30,00 IVA compresa

[🛒 ACQUISTA IL TESTO SUL SITO](#)

Tutti i prodotti editoriali sono acquistabili direttamente con **carta di credito**





Gruppo  
**EUROCONFERENCE**<sup>®</sup>  
costruiamo competenze

## **La disciplina del Collegio sindacale e del Sindaco unico nelle Srl e nelle Spa dopo le novità della Legge di stabilità**

### **Premessa**

La Legge n.183/11 (c.d. “Legge di stabilità 2012”), destinata ad entrare in vigore dal 1 gennaio 2012, contiene una profonda ed incisiva modifica delle disposizioni relative ai controlli societari nei c.d. modelli “tradizionali” di *governance*. A solo un anno e mezzo di distanza dal riassetto prodotto dal D.Lgs. n.39/10 – con cui nei fatti si era determinata una parziale estensione dei controlli sulle società – appare invece ora evidente l’intenzione di provocare una riduzione del numero dei controllori essenzialmente con lo scopo di ridurre i costi sostenuti dalle società per l’esercizio dei controlli<sup>2</sup> e, forse, di semplificare i modelli di amministrazione e controllo societari. Il tutto, però, lasciando invariate le funzioni ed anche le responsabilità dei controllori stessi.

Va da sé che la fretteosità, l’estemporaneità ed anche la non sistematicità dell’intervento normativo hanno portato una grande confusione presso imprese e professionisti, aprendo a prospettive e opinioni interpretative del tutto contrapposte. È evidente che il Legislatore dovrà necessariamente intervenire di nuovo mettendo mano alla regolamentazione codicistica dei controlli; e ben sarebbe che lo facesse una volta per tutte in modo organico, anche con riguardo alle disposizioni prescritte dal D.Lgs. n.231/01, la cui applicazione sta nel tempo trovando sempre più diffusione, dando alla *governance* societaria un assetto stabile e credibile.

In questo contesto piuttosto fluido, è tempestivamente intervenuto il Cndcec il quale, con la [nota interpretativa](#) di novembre 2011, ha proposto una chiave di lettura della regolamentazione novellata dando, senza dubbio, indicazioni utili a imprese e professionisti al fine di evitare l’assunzione di decisioni precipitose o comunque poco ponderate ed aderenti al contesto reale.

### **Cosa cambia per le Srl?**

L’intervento del Legislatore riguardo al sistema dei controlli previsto per le Srl è stato di una sorprendente elementarità:

all’art.2477 c.c., ovunque ricorreva la parola “Collegio sindacale” si è sostituito il sostantivo (singolare) “Sindaco”.

Tradotto in termini pratici, nelle Srl ad un organo di vigilanza pluripersonale (il Collegio sindacale), incaricato anche della revisione legale dei conti salvo diversa disposizione statutaria o di legge, sembra volersi sostituire ora un organo monocratico, quindi unipersonale (il Sindaco unico). Se incaricato della revisione legale dei conti, il Sindaco unico sarà poi anche il Revisore unico della Srl.

Oltre a questo, null’altro è stato variato, per cui nessuna modifica è stata apportata riguardo:

- né alle ipotesi in cui ricorre l’obbligo di nomina del Collegio sindacale, le quali sono confermate essere le seguenti:
  - Capitale sociale non inferiore a quello delle Spa (€ 120.000,00);
  - controllo di altra società tenuta alla redazione del bilancio consolidato;
  - controllo di altra società obbligata alla revisione legale dei conti;

<sup>2</sup> L’intenzione si evince dallo stesso titolo dell’art.14 della Legge di stabilità 2012 il quale recita: “*Riduzione degli oneri amministrativi per imprese e cittadini*”.



- ⇒ superamento per due esercizi consecutivi di due dei limiti previsti per la redazione del bilancio in forma abbreviata.
- ⇒ né all'applicazione delle disposizioni previste per le Spa nel caso di nomina obbligatoria dell'organo di controllo.

### **Cosa cambia per le Spa?**

Anche l'intervento del Legislatore riguardo al sistema dei controlli previsto per le Spa è stato di estrema semplicità:

si è aggiunto un nuovo ultimo comma all'art.2397 c.c., disponendo che per le società aventi "ricavi" o "Patrimonio netto" inferiori a 1 milione di euro, lo statuto può prevedere che l'organo di controllo sia composto da un Sindaco unico che dovrà però essere scelto fra i Revisori legali.

In termini pratici, si è voluto consentire – lasciando però la decisione all'autonomia statutaria – che nelle Spa di più ridotte dimensioni l'organo di controllo possa assumere una composizione unipersonale nella figura del Sindaco unico. Per il resto, come si è detto per le Srl, null'altro è variato.

### **Alcuni (primi) punti critici della modifica normativa e le indicazioni interpretative del Cndcec**

#### ⇒ La decorrenza

La norma entra in vigore dal 1 gennaio 2012, e il primo dubbio che si pone è se da questa data le assemblee delle Srl o delle Spa "minori" possano già deliberare la sostituzione del Collegio sindacale in carica con un Sindaco unico. Questa sembra francamente un'ipotesi improcedibile, poiché significherebbe ammettere che la novella normativa ha di fatto prodotto un'automatica causa di decadenza dei Collegi sindacali in carica, oppure una "giusta causa" per la loro revoca. Peraltro, nelle Spa "minori" occorrerebbe comunque una preventiva modifica statutaria, pena l'inammissibilità della nomina del Sindaco unico.

È, quindi, condivisibile quanto affermato al riguardo al par.4 del Documento del Cndcec secondo cui:

🍷 i Collegi sindacali in carica dovranno comunque proseguire sino alla loro naturale scadenza del mandato triennale, e non solo sino alla data di approvazione del bilancio d'esercizio 2011, fatte salve ovviamente le ipotesi di cessazione anticipata del mandato che sono già previste dalla normativa vigente, qualora una di queste dovesse ricorrere.

#### ⇒ I parametri del "Patrimonio netto" e dei "ricavi" come indicatori dell'obbligo di nomina del Collegio sindacale pluripersonale

Si è detto che nelle Spa la nomina di un Sindaco unico sarà ammessa, oltre che se prevista dallo Statuto, qualora la società abbia "ricavi" o "Patrimonio netto" inferiori ad un 1 milione di euro.

I due parametri sono da considerarsi **alternativi** l'uno rispetto all'altro: è pertanto sufficiente che il Patrimonio netto sia inferiore ad 1 milione di euro perché possa essere consentita la nomina di un Sindaco unico, anche qualora i ricavi siano ben oltre la soglia del milione di euro (e viceversa)<sup>3</sup>.

🍷 Di conseguenza, una prima conclusione che si può trarre è che l'obbligo di nomina dell'organo di controllo nella sua forma pluripersonale (Collegio sindacale) ricorre solo nel caso in cui sia il Patrimonio netto che i ricavi superino il valore di 1 milione di euro.

<sup>3</sup> In questo senso si è espressa la Nota interpretativa del Cndcec. In dottrina: F. Bava e A. Devalle, "Il Sindaco unico di Srl nella Legge di stabilità per il 2012 e l'interpretazione del Cndcec", in Bilancio Vigilanza e Controlli n.11/2011, pag.24.

La scelta operata dal Legislatore, ed anche la formulazione tecnica della novella normativa, non sembra però:

- né favorire la stabilità nel tempo degli organi di controllo (situazione che sarebbe auspicabile per garantire l'efficacia della loro azione);
- né consentire un sistema di controlli effettivamente proporzionato alle esigenze ed alle criticità che caratterizzano le imprese.

Riguardo al primo aspetto, può da subito osservarsi che mentre la nozione di "Patrimonio netto" trova una puntuale definizione civilistica (il riferimento è alla Voce A del Passivo dello Stato patrimoniale di cui all'art.2424 c.c.), lo stesso non può dirsi per i "ricavi" in senso generalizzato; dal punto di vista letterale, sembrerebbero essere incluse in questa nozione le voci A.1) e A.5) del Conto economico di cui all'art.2425 c.c., mentre sembrerebbero doversi escludere i "proventi" finanziari e straordinari, come pure gli incrementi di rimanenze. Questa interpretazione letterale, però, non soddisfa affatto.

<b>IL CASO</b>	Ad esempio, lascia incomprensibilmente scoperto il caso della società che produce su commessa la quale, in uno o più esercizi, potrebbe registrare elevati incrementi di lavori in corso non giunti ad ultimazione, e quindi esporre un "valore della produzione" di importo significativo a fronte però di ricavi irrisori.
----------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

E proprio questo è anche il caso che dimostra che l'aver ancorato la composizione unipersonale o collegiale dell'organo di controllo a due grandezze – il Patrimonio netto ed i ricavi - fisiologicamente variabili e suscettibili di oscillazioni rilevanti da un anno all'altro, può inevitabilmente indurre ad un'instabilità degli incarichi di controllo.

<b>IL CASO</b>	Si pensi al caso della società di costruzioni di cui sopra che, avendo un patrimonio inferiore al milione di euro, in un anno abbia ricavi anch'essi inferiori alla soglia del milione in quanto ha commesse in corso di esecuzione iscritte nelle rimanenze; in queste condizioni potrebbe facoltativamente decidere per la nomina di un Sindaco unico. Poi, nell'anno seguente in cui conclude le commesse e registra i relativi ricavi al Conto economico, essa sfonderebbe il limite del milione di euro, con l'effetto di essere obbligata a nominare il Collegio sindacale. E se nell'anno seguente, di nuovo, l'avvio di commesse pluriennali senza proventizzazione di altri lavori dovesse portare ad un bilancio con ricavi inferiori ad 1 milione? Ancora una volta, non si potrebbe di per sé escludere che la società possa essere legittimata a rimuovere il Collegio sindacale, sostituendolo con un organo di controllo monocratico, a meno di non accedere alla tesi – come detto, già propinata dalla Nota interpretativa del Cndcec – dell'inamovibilità del Collegio sindacale per tutto il triennio del mandato.
----------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Appare evidente, da questi semplici ragionamenti, che la struttura che deriva da questo intervento normativo poco sistematizzato si presta a fenomeni a dir poco schizofrenici la cui conseguenza, come detto, è la precarietà ed instabilità degli incarichi di controllo con evidente nocimento anche della loro efficacia.

Sarebbe auspicabile, ad esempio, che il Legislatore applicasse anche all'ipotesi qui in commento la stessa disciplina prevista per le società che per due anni consecutivi superano le soglie per la redazione del bilancio in forma abbreviata, la quale ha il pregio di assicurare stabilità agli incarichi di controllo.

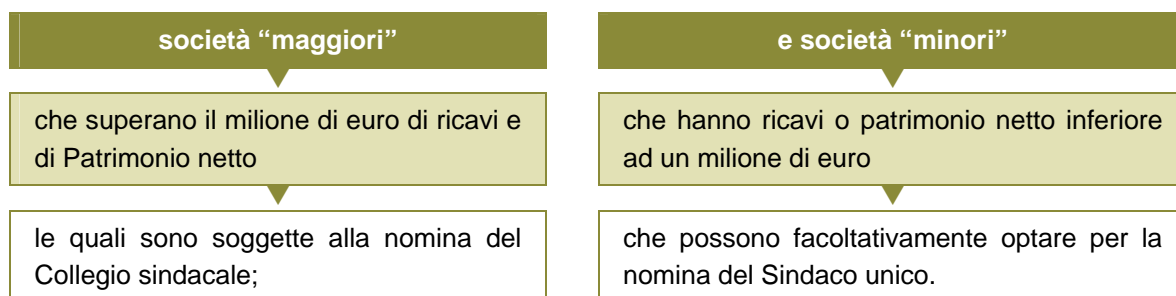
Un'ulteriore conseguenza critica dell'aver ancorato al parametro del Patrimonio netto la composizione dell'organo di controllo sta nel fatto che, così facendo, si espone il sistema al rischio di ridurre l'efficacia dei controlli proprio in quei casi in cui essi sono probabilmente più necessari per la tutela dei terzi. Il riferimento, come indicato da autorevole dottrina<sup>4</sup>, va alle situazioni di imprese che a causa di perdite hanno eroso in

<sup>4</sup> F. Bava e A. Devalle, op. cit..

modo significativo il proprio Patrimonio netto portandolo al di sotto della soglia del milione, pur conservando volumi ed anche complessità significative. In situazioni di questo tipo, in cui i controlli necessiterebbero di maggiore presenza ed anche rigore da parte degli organi di controllo, l'attuale rinnovato assetto normativo autorizza invece l'impresa – ovvero, il soggetto controllato – ad attenuare su propria iniziativa il peso dei controlli stessi mediante la facoltativa decisione di adottare un organo monocratico in luogo del Collegio sindacale. Anche questa considerazione evidenzia obiettivamente la lacunosità degli effetti che vengono prodotti da questo intervento normativo.

⇒ Il dilemma delle Srl fra il Sindaco unico obbligatorio e l'applicazione delle stesse disposizioni previste per le Spa

Pur con i limiti e le incongruenze che sono state evidenziate nel precedente paragrafo, la disciplina introdotta per le Spa ha comunque il pregio di tentare di giungere ad una suddivisione fra:



Nelle Srl il fatto che nell'art.2477 c.c., ovunque ricorrevva il termine "Collegio sindacale" si è sostituito il termine "Sindaco", induce nell'immediato a pensare che il Legislatore abbia inteso prevedere per dette società esclusivamente la figura del Sindaco unico, a meno che non vi sia una nomina facoltativa dell'organo collegiale. Se questa fosse veramente la *ratio* dell'intervento normativo, si tratterebbe di un effetto del tutto anacronistico in quanto slegato dalla realtà economica sottostante; in altri termini, una scelta di questo tipo potrebbe giustificarsi solo se la Srl fosse, rispetto alla Spa, una società di assai più ristrette dimensioni e complessità, avente limiti quantitativi e di composizione societaria tali da poter veramente associarla solo ed esclusivamente all'esercizio di imprese semplici e quindi meritevoli di una maggiore snellezza nei controlli. Ma l'esperienza del *post* Riforma societaria del 2004 ci ha insegnato che Srl e Spa sono forme giuridiche del tutto interscambiabili nel mondo delle imprese, e soprattutto assolutamente non collegate alla dimensione degli affari ed alla complessità dell'attività esercitata. Vi sono frequenti casi di imprese con ricavi di centinaia di milioni di euro ed attività complesse costituite in forma di Srl, per il fatto che questo tipo di società può offrire all'autonomia negoziale delle parti scelte statutarie assai più flessibili, od anche solo perché originariamente costituite in questa forma e mai in seguito trasformate in assenza di qualsivoglia necessità.



Ebbene, in presenza di Srl di dimensioni (ricavi e Patrimonio netto) equivalenti od anche maggiori delle Spa, alla luce di quale principio di coerenza e di sistematicità potrebbe essere ammessa per le prime una riduzione dell'intensità dei controlli mediante la nomina di un Sindaco unico in luogo del Collegio sindacale vincolante per le società del secondo tipo?

L'incongruenza di una simile conclusione appare lampante e difficilmente comprensibile per un sistema economico che dovrebbe essere disciplinato da regole omogenee e conformi alle esigenze reali delle imprese e del sistema stesso nel suo insieme.

A questi ragionamenti di buon senso, ma comunque utili per dare un'interpretazione orientata della novella normativa, la Nota interpretativa del Cndcec aggiunge alcune

condivisibili considerazioni di ordine tecnico che avvalorano la tesi dell'**estensione alle Srl delle stesse disposizioni dettate per le Spa** che impongono la nomina del Collegio sindacale al superamento di entrambi i limiti dimensionali di cui si è detto.

- Il co.5 dell'art.2477 c.c., espressamente richiama l'applicazione della disciplina prevista nelle Spa in tutti i casi in cui la nomina dell'organo di controllo nelle Srl è prescritta dai co.2 e 3; di conseguenza, l'ingresso dell'art.2397 c.c., nel sistema dei controlli delle Srl è legittimo poiché è voluto esplicitamente dal Legislatore.
- Il novellato art.2477 c.c., si limita a disporre i casi (il "se") ed il momento (il "quando") l'organo di controllo deve essere obbligatoriamente nominato; l'art.2397 c.c., funge da complemento di questa norma in quanto è rivolto a regolamentare le condizioni dimensionali della società (il "*quantum*") che si riflettono sulla composizione dell'organo di controllo. Le due disposizioni, quindi, sono collegate da un nesso di complementarità.
- Altre disposizioni normative legittimano la presenza nelle Srl di un organo di controllo collegiale: si tratta non solo dell'ultimo comma dell'art.2397 c.c., in cui si tratta dell'ipotesi in cui "*l'organo di controllo sia composto da un Sindaco unico*", ma anche dell'art.14, co.9, della Legge di stabilità 2012, il quale dispone che "*a partire dal 1 gennaio 2012 le società a responsabilità che non abbiano nominato il Collegio sindacale possono redigere il bilancio secondo uno schema semplificato*". La riproposizione del riferimento al Collegio sindacale non può che significare che anche per le Srl è prevista *ex lege* la presenza di un organo di controllo pluripersonale, il che non può essere se non per effetto dell'applicazione delle stesse disposizioni vigenti per le Spa.

⇒ L'assetto dei controlli nelle Srl secondo la Nota interpretativa del Cndcec

Alla luce delle considerazioni che precedono e sulla base dell'attuale novellato disposto normativo, il Cndcec è giunto a fornire la seguente chiave interpretativa relativa all'assetto dei controlli nelle Srl a partire dal 1 gennaio 2012.

Se non ricorrono obblighi legali e la nomina dell'organo di controllo è solo facoltativamente prevista dallo Statuto societario	⇒	l'organo di controllo può indifferentemente essere costituito nella forma del Sindaco unico o del Collegio sindacale.
Se la nomina dell'organo di controllo è obbligatoria per legge, poiché ricorre una delle condizioni previste ai co.2 e 3 dell'art.2477, c.c., e contestualmente sono superati entrambi i limiti previsti dall'ultimo comma dell'art.2397 c.c., (ricavi e Patrimonio netto superiori ad 1 milione di euro)	⇒	l'organo di controllo deve essere obbligatoriamente costituito nella forma pluripersonale del Collegio sindacale il quale, salvo diversa disposizione statutaria o decisione dei soci, potrà essere affidatario della revisione legale dei conti della società.
Se la nomina dell'organo di controllo è obbligatoria per legge, poiché ricorre una delle condizioni previste ai co.2 e 3 dell'art.2477, c.c., ma non sono superati entrambi i limiti previsti dall'ultimo comma dell'art.2397, c.c., (ricavi e/o Patrimonio netto inferiori ad 1 milione di euro), occorre distinguere:	⇒	se lo Statuto societario nulla dispone riguardo la nomina del Sindaco unico, l'organo di controllo deve essere obbligatoriamente in forma pluripersonale di Collegio sindacale;
	⇒	se lo Statuto societario lo consente, potrà essere nominato un Sindaco unico.

In entrambi i casi, salvo diversa disposizione statutaria o decisione dei soci, il Collegio sindacale o il Sindaco unico potranno essere affidatari dell'incarico di revisione legale dei conti della Società.

### ⇒ Il Collegio sindacale come Organismo di vigilanza ex D.Lgs. n.231/01

L'articolo 14, co.12, della Legge di stabilità 2012 modifica la disposizione dell'art.6 del D.Lgs. n.231/01 inserendovi un co.4-*bis* con cui viene consentito, fra l'altro, che nelle società di capitali anche il Collegio sindacale possa svolgere le funzioni dell'Organismo di vigilanza.

L'intervento normativo è volto senza dubbio a favorire una semplificazione dei controlli sulle imprese, evitando una proliferazione di organi che, a causa di sovrapposizioni, possono provocare ridondanze ed inefficienze per le imprese stesse senza un particolare beneficio per il sistema. Tuttavia, il tema in oggetto, se da una parte apre al Collegio sindacale anche nuovi orizzonti per funzioni di vigilanza e per responsabilità, presenta talune indubbe criticità che saranno di certo oggetto nei prossimi mesi di approfondimenti dottrinari. Infatti, non si può dimenticare che l'importanza dell'autonomia dell'Organismo di vigilanza ex D.Lgs. n.231/01 ha indotto la giurisprudenza<sup>5</sup> a suggerirne una composizione esterna rispetto agli organi sociali, fra i quali non si può non annoverare anche lo stesso Collegio sindacale.

Ulteriore tema aperto è se la funzione di Organismo di vigilanza possa essere affidata anche all'eventuale Sindaco unico nominato dalla Srl o dalla Spa; un'interpretazione letterale della norma parrebbe escluderlo, poiché essa si rivolge esclusivamente al Collegio sindacale. Però, ancora una volta si aprirebbero scenari incongruenti in cui vi sarebbero:

- Srl con Sindaco unico che hanno adottato il modello organizzativo ex D.Lgs. n.231/01 obbligate a nominare un Organismo di vigilanza;
- e Spa le quali potrebbero, invece, affidare la funzione di organismo di vigilanza al Collegio sindacale evitando una proliferazione di organi di controllo.

Sono quindi attesi e auspicabili interventi chiarificatori anche riguardo a questo tema.

### **Conclusioni**

Secondo la linea interpretativa fatta propria del Cndcec, si possono allo stato attuale trarre le seguenti indicazioni di comportamento:

- l'entrata in vigore della Legge di stabilità 2012 non determina dal 1 gennaio 2012 alcuna causa di decadenza automatica dagli incarichi di membro effettivo o supplente di Collegi sindacali in Srl e Spa, anche "minori".
- gli incarichi di Collegio sindacale in corso proseguono sino alla scadenza naturale del mandato triennale, salvo che si verifichi una causa di interruzione anticipata del rapporto; non pare che la novella normativa possa di per sé rappresentare una "giusta causa" di revoca dei membri del Collegio sindacale.
- la nomina del Sindaco unico in luogo del Collegio sindacale è consentita nelle società "minori", ma solo previa modifica statutaria; ciò tanto nelle Spa, per espressa previsione normativa, quanto nelle Srl, per via del richiamo alla disciplina delle Spa;
- alle Srl in cui la nomina dell'organo di controllo è obbligatoria per legge, si applicano le stesse disposizioni vigenti per le Spa; di conseguenza, se entrambi i limiti quantitativi (ricavi e patrimonio netto superiori a 1 milione di euro) sono superati, è ancora obbligatoria la nomina del Collegio sindacale.

Tuttavia, non si può non osservare quanto la situazione qui descritta abbia un sapore di precarietà, essendo oltremodo probabile che nell'imminente futuro il Legislatore ritornerà sulle molte controverse questioni dell'assetto della *governance* societaria; poi, è tutto da vedere se ciò avverrà mediante un intervento limitato solo a rimuovere le lacune lasciate dalla recente e frettolosa novella, o se invece si assisterà ad un'azione ulteriormente incisiva e quindi di impatto rilevante anche sulle professioni.

<sup>5</sup> Trib. Roma, ord. n.4/03.



## Principali scadenze dal 16 al 31 dicembre 2011

Si segnala che le scadenze riportate tengono conto del rinvio al giorno lavorativo seguente per gli adempimenti che cadono al sabato o giorno festivo, così come stabilito dall'art.7 del D.L. n.70/11.

DICEMBRE						
L	M	M	G	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30	31	

### Versamenti Iva mensili

Scade oggi il termine di versamento dell'Iva a debito eventualmente dovuta per il mese di novembre (codice tributo 6011).

I contribuenti Iva mensili **che hanno affidato a terzi la contabilità** (art.1, co.3, DPR n.100/98) versano oggi l'Iva dovuta per il secondo mese precedente.

### Versamento del saldo Ici 2011

Scade oggi il termine ultimo per effettuare il versamento del saldo Ici 2011 per i soggetti proprietari di immobili o di diritti reali di godimento sugli stessi. Sempre oggi scade il termine per il versamento in unica soluzione con maggiorazione del 3% dell'Ici dovuta dalle persone fisiche non residenti proprietari di immobili o di diritti reali di godimento sugli stessi che non abbiano versato l'acconto.

### Dichiarazioni d'intento

Scade oggi l'invio telematico della comunicazione dei dati relativi alle dichiarazioni di intento ricevute nel mese di novembre.

### Eredi dei contribuenti deceduti dopo il 16 febbraio 2011 che presentano la dichiarazione per conto *del de cuius* - versamento

Gli eredi delle persone decedute dopo il 16 febbraio 2011 che presentano Unico 2011 ed Irap 2011 per conto del *de cuius* devono provvedere entro oggi al versamento delle imposte dovute.

### Imposta sostitutiva sulla rivalutazione TFR

Scade il termine per il versamento dell'acconto dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione del TFR, maturata nell'anno 2011.

### Versamento dei contributi Inps

Scade oggi il termine per il versamento dei contributi Inps dovuti dai datori di lavoro, del contributo alla gestione separata Inps, con riferimento al mese di novembre, relativamente ai redditi di lavoro dipendente, ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, a progetto, ai compensi occasionali, e ai rapporti di associazione in partecipazione.

### Versamento delle ritenute alla fonte

Entro oggi i sostituti d'imposta devono provvedere al versamento delle ritenute alla fonte effettuate nel mese precedente: sui redditi di lavoro dipendente unitamente al versamento delle addizionali all'Irpef, sui redditi di lavoro assimilati al lavoro dipendente, sui redditi di lavoro autonomo, sulle provvigioni, sui redditi di capitale, sui redditi diversi, sulle indennità di cessazione del rapporto di agenzia, sulle indennità di cessazione del rapporto di collaborazione a progetto.

### **Versamento ritenute da parte condomini**

Scade oggi il versamento delle ritenute operate dai condomini sui corrispettivi corrisposti nel mese precedente riferiti a prestazioni di servizi effettuate nell'esercizio di imprese per contratti di appalto, opere e servizi.

### **Ravvedimento versamenti entro 30 giorni**

Termine ultimo per procedere alla regolarizzazione, con sanzione ridotta pari al 3%, degli omessi o insufficienti versamenti di imposte e ritenute non effettuati, ovvero effettuati in misura ridotta, lo scorso 16 novembre.

### **Presentazione dichiarazione periodica Conai**

Scade oggi il termine di presentazione della dichiarazione periodica Conai riferita al mese di novembre, da parte dei contribuenti tenuti a tale adempimento con cadenza mensile.

DICEMBRE						
L	M	M	G	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30	31	

DICEMBRE						
L	M	M	G	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30	31	

### **Presentazione elenchi Intrastat mensili**

Scade oggi il termine per presentare in via telematica l'elenco riepilogativo degli acquisti e delle cessioni intracomunitarie effettuate nel mese precedente.

### **Versamento dell'acconto Iva 2011**

Scade il 27 dicembre il termine ultimo per effettuare il versamento dell'acconto Iva 2011 da parte dei contribuenti mensili e trimestrali (codice tributo 6013 per i soggetti che effettuano le liquidazioni con cadenza mensile e 6035 per i soggetti trimestrali).

### **Omesso versamento Iva – reato penale**

Scade oggi il termine per versare l'Iva (qualora l'importo, di entità superiore a €50.000, non fosse stato ancora versato) al fine di non incorrere nella sanzione penale.

### **Regolarizzazione omessa presentazione del modello Unico 2011**

Ultimo giorno utile per regolarizzare, tramite invio telematico del modello, l'omessa presentazione di Unico 2011. La regolarizzazione si perfeziona con il versamento della sanzione ridotta pari ad €25,80 (codice tributo 8911).

DICEMBRE						
L	M	M	G	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30	31	

DICEMBRE						
L	M	M	G	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30	31	

### **Regolarizzazione seconda rata di acconto imposte 2011**

Ultimo giorno utile per regolarizzare gli omessi o insufficienti versamenti della seconda rata di acconto delle imposte 2011 in scadenza al 30 novembre scorso. Si applica la sanzione ridotta al 3%.

### **Versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione**

Scade oggi il termine per il versamento dell'imposta di registro sui contratti di locazione nuovi o rinnovati tacitamente con decorrenza 1/12/11.

DICEMBRE						
L	M	M	G	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30		31

### Presentazione elenchi Intra 12 mensili

Ultimo giorno utile per gli enti non commerciali e per gli agricoltori esonerati per l'invio telematico degli elenchi Intra-12 relativi agli acquisti intracomunitari effettuati nel mese di novembre.

### Presentazione del modello Uniemens Individuale

Scade oggi il termine per la presentazione della comunicazione relativa alle retribuzioni e contributi ovvero ai compensi corrisposti rispettivamente ai dipendenti, collaboratori coordinati e continuativi e associati in partecipazione relativi al mese di novembre.

### Redazione libro inventari

Per i soggetti la cui dichiarazione (modello Unico 2011) doveva essere presentata entro il 30/09/11, scade oggi il termine per la redazione e la sottoscrizione del libro inventari coi dati relativi all'anno 2010.

### Aggiornamento e stampa dei libri contabili

Scade oggi il termine per la redazione e sottoscrizione dell'inventario relativo al periodo d'imposta 2010 e per la stampa dei registri contabili per i contribuenti che tengono la contabilità con sistemi "meccanografici".

DICEMBRE						
L	M	M	G	V	S	D
			1	2	3	4
5	6	7	8	9	10	11
12	13	14	15	16	17	18
19	20	21	22	23	24	25
26	27	28	29	30	31	



## LEGENDA icone

	<b>“Notizie flash”</b> – riepilogo settimanale e sintesi commentata delle principali novità normative, di prassi, giurisprudenza e dottrina, in materia fiscale, contabile e giuridica, con link ipertestuali		<b>“Check List e formulari di Studio”</b> – pratiche carte di lavoro e fac-simili di formulari che supportano il Professionista nell'attività quotidiana. Tutte scaricabili in formato Word
	<b>“Focus di pratica professionale”</b> – interventi pratico-operativi, ricchi di esempi numerici, consigli professionali e schemi di sintesi su temi fiscali di particolare interesse e attualità		<b>“Approfondimenti monografici”</b> – guide ricche di commenti, interpretazioni, applicazioni ed esempi tecnici per risolvere in modo chiaro e completo dubbi e problematiche professionali
	<b>“Il punto sull'Iva”</b> – sezione quindicinale di aggiornamento ed approfondimento curata dai professionisti più esperti in campo Iva. Una guida autorevole sugli aspetti maggiormente complessi e controversi in materia di imposta sul valore aggiunto, in ambito nazionale ed internazionale		<b>“Fisco e Estero”</b> – approfondimento e aggiornamento costante su Iva intra ed extracomunitaria e imposte dirette: residenza; tassazione dei redditi prodotti in Italia e all'estero; doppia imposizione; dividendi; stabile organizzazione, CFC, transfer pricing, monitoraggio fiscale e norme antiabuso.
	<b>“I contratti d'impresa”</b> – analisi della disciplina giuridica, fiscale, contabile e previdenziale delle principali fattispecie contrattuali utilizzate dai commercialisti e dalle aziende		<b>“Accertamento e Verifiche”</b> – appuntamento mensile mirato ad offrire soluzioni e consigli pratici per affrontare e gestire le fasi di accertamento tributario partendo da casi reali
	<b>“Istituti deflattivi e Contenzioso Fiscale”</b> – approfondimento operativo sui problemi più diffusi del pre - contenzioso sviluppato con casi pratici e analisi delle più interessanti e controverse pronunce del periodo		<b>“Normativa e prassi in sintesi”</b> – allegato alla circolare che riepiloga con tavole sinottiche e schemi di sintesi i principali provvedimenti normativi e la prassi ministeriale. Un vero e proprio archivio di norme e circolari interpretative, rappre-sentato in estrema sintesi ed in forma schematica
	<b>“Adempimenti e problematiche di Diritto societario”</b> – i più qualificati esperti di diritto guidano i Professionisti a risolvere le problematiche più frequenti nell'applicazione pratica della normativa societaria attraverso le interpretazioni del Notariato, della giurisprudenza e della dottrina		<b>“Scadenario”</b> – ogni quindici giorni il calendario delle scadenze degli adempimenti fiscali e contributivi del periodo

<b>EDITORE E PROPRIETARIO</b> Gruppo Euroconference S.p.a.	<b>COMITATO DI REDAZIONE</b>		<b>ABBONAMENTO ANNUALE 2011</b> Euro 220 Iva esclusa
<b>DIRETTORE RESPONSABILE</b> Gian Paolo Ranocchi	<b>Alessandro Corsini</b> <b>Guido Martinelli</b> <b>Paolo Meneghetti</b> <b>Duilio Liburdi</b> <b>Fabio Garrini</b>	<b>Gian Paolo Ranocchi</b> <b>Luca Miele</b> <b>Norberto Villa</b> <b>Luca Caramaschi</b> <b>Viviana Grippo</b>	<b>SITO INTERNET</b> Per informazioni e ordini: <b>www.euroconference.it</b>
<b>PERIODICITÀ E DISTRIBUZIONE</b> Settimanale Vendita esclusiva per abbonamento	<b>COLLABORATORI ESTERNI</b>		<b>STAMPA</b> Pubblicazione diffusa per e-mail
<b>SEDE LEGALE E AMMINISTRATIVA</b> Via E. Fermi, 11 – 37135 Verona	Giacomo Albano Andrea Bonghi Sandro Cerato Stefano Chirichigno Valerio Cirimbilla Francesco Facchini Fabio Giommoni	Fabio Landuzzi Andrea Soprani Thomas Tassani Maurizio Tozzi Alberto Trabucchi Ennio Vial Francesco Zuech	Autorizzazione del tribunale di Verona n.1448 del 29 giugno 2001 ISSN: 2039-9618
<b>DIRETTORE SCIENTIFICO</b> <b>Alessandro Corsini</b>			<b>SERVIZIO CLIENTI</b> Per informazioni su abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo, ecc... <b>Tel. 045/8201828</b> <b>fax 045/502430</b> <b>e-mail: circolari@euroconference.it</b>
<b>RESPONSABILE REDAZIONALE</b> <b>Alessia Zoppi</b>			
<b>REDAZIONE</b> <b>Silvia Righetti</b>			

Per i contenuti de *La Circolare Tributaria* Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod.

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito *web* e nel materiale scientifico edito da Euroconference Spa sono soggetti a *copyright*. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference spa è vietato. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'Editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli Autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'Editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.