

Edizione di sabato 11 gennaio 2014

ADEMPIMENTI

Il punto sulle compensazioni dei crediti tributari

di Luca Mambrin, Sergio Pellegrino

CONTENZIOSO

Inutilizzabilità in sede contenziosa dei documenti non prodotti

di Niccolò Di Bella

CASI CONTROVERSI

Diritti camerale e deduzione per cassa

di Giovanni Valcarenghi

DIRITTO SOCIETARIO

Le partecipazioni incluse nel ramo di azienda oggetto di "cessione indiretta" non sfuggono alla prelazione

di Fabio Landuzzi

ACCERTAMENTO

Sconti praticati, la dichiarazione dell'amministratore non vincola il fisco

di Maurizio Tozzi

ADEMPIMENTI

Il punto sulle compensazioni dei crediti tributari

di Luca Mambrin, Sergio Pellegrino

La Legge di Stabilità 2014 ha previsto **un generalizzato obbligo del visto di conformità per l'utilizzo di crediti tributari superiori ad euro 15.000**, mutuando la disciplina da quella sperimentata ormai da qualche anno nel comparto IVA: si cerca in questo modo di contrastare l'indebito utilizzo in compensazione di crediti tributari inesistenti anche negli altri compatti impositivi.

Il comma 574 dell'art. 1 della Legge 147/2013 infatti ha introdotto l'obbligo di richiedere **l'apposizione del visto di conformità** per i contribuenti che **utilizzano in compensazione con modello F24 crediti per importi superiori ad euro 15.000** relativi:

- alle imposte sui redditi;
- alle addizionali;
- alle ritenute alla fonte;
- alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito.

Il visto va apposto in relazione alle **singole dichiarazioni** dalle quali emerge il credito.

Come alternativa all'apposizione del visto di conformità, per le società sottoposte a revisione legale, è possibile ricorrere alla **sottoscrizione della dichiarazione da parte dei soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione**.

Da un punto **di vista operativo**, la nuova disposizione nulla dice in merito al momento a decorrere dal quale è ammesso l'utilizzo in compensazione dei crediti: pertanto, secondo le norme generali sulle compensazioni, i crediti rimangono compensabili dal primo giorno successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta nel quale il credito stesso è maturato. Quindi i contribuenti possono compensare liberamente i crediti in questione già a decorrere dalle prossime scadenze, fermo restando che **per importi superiori ad euro 15.000 vi sarà l'obbligo di apporre alla dichiarazione il visto di conformità**.

E' evidente come il legislatore si sia ispirato alle norme che regolano e limitano le compensazioni dei **crediti Iva**, ma vi sono delle differenze sostanziali.

Per quanto concerne l'imposta sul valore aggiunto infatti è possibile a decorrere dalla prossima scadenza del 16 gennaio 2014 l'utilizzo in compensazione del **credito Iva annuale**

2013 per importi non superiori a euro 5.000, indipendentemente dall'importo complessivo del credito, presentando il modello F24 senza ulteriori adempimenti ed utilizzando per il versamento sia i canali telematici di Entratel/Fisconline (direttamente o tramite intermediario abilitato), sia un sistema di home o remote banking.

Per la compensazione di crediti Iva per **importi superiori a 5.000 euro** è necessario innanzitutto utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate (Entratel o Fisconline).

Se l'ammontare è **inferiore a 15.000 euro**, il credito può essere compensato a **partire dal giorno 16 del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione**; se invece supera i **15.000 euro**, la dichiarazione deve inoltre essere dotata del visto di conformità.

Differenza sostanziale tra compensazione del credito Iva e degli altri crediti tributari, è che per questi ultimi **non è necessaria la preventiva presentazione della dichiarazione**: prima si compensa e poi si appone il visto di conformità.

Si ricorda come **soggetti legittimati** al rilascio del visto di conformità sono:

- i responsabili dell'assistenza fiscale (c.d. RAF) dei CAF-imprese;
- gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti e degli esperti contabili e in quelli dei consulenti del lavoro;
- gli iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria.

A livello sanzionatorio è previsto che l'**infedele attestazione dell'esecuzione dei controlli** comporta l'applicazione della sanzione di cui all'art. 39 comma 1 lett. a) del D.Lgs 241/1997, ovvero **una sanzione amministrativa da euro 258 ad euro 2.582**. In caso di ripetute violazioni, ovvero di violazioni particolarmente gravi, è effettuata apposita segnalazione agli organi competenti per l'adozione di ulteriori provvedimenti.

Da ultimo va ricordata anche la **notizia positiva** in tema di compensazioni.

Dal 2014 scatta l'incremento del tetto massimo delle compensazioni, che sale a **700.000 euro**. Il limite va riferito alle compensazioni **materialmente effettuate in un anno solare**, a prescindere dall'annualità cui si riferisce il credito utilizzato.

CONTENZIOSO

Inutilizzabilità in sede contenziosa dei documenti non prodotti

di Niccolò Di Bella

Il comma 5 dell'art. 52 D.P.R. 633/1972 recita testualmente che “*I libri, registri, scritture e documenti di cui è rifiutata l'esibizione non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente ai fini dell'accertamento in sede amministrativa o contenziosa. Per rifiuto di esibizione si intendono anche la dichiarazione di non possedere i libri, registri, documenti e scritture e la sottrazione di essi alla ispezione*”; pertanto, per superare la preclusione probatoria, il contribuente deve addurre **giustificazioni in grado di evidenziare il fatto che la mancata produzione della suddetta documentazione derivi da fatti a lui non imputabili**.

Tuttavia, la sanzione può **applicarsi** anche quando il rifiuto di esibizione sia dipeso, oltre che da fatti di origine dolosa, anche da **errori non scusabili**, di diritto o di fatto, dovuti a carenze amministrative, disattenzione, dimenticanze o altro.

La *ratio* di tale preclusione probatoria è stata identificata nella **necessità di scoraggiare l'atteggiamento ostruzionistico** del contribuente che rallenti o ostacoli l'attività accertativa degli Uffici.

L'ordinamento sembra, dunque, diffidare della genuinità dei documenti che non siano esibiti in esito ad una specifica richiesta, in quanto il documento di cui sia stata originariamente rifiutata l'esibizione potrebbe essere stato contraffatto o creato in un secondo momento.

La preclusione in parola, operando sia in sede amministrativa che giudiziale, si risolve in una **compressione del diritto alla prova**.

Analogamente, anche la dichiarazione di non possedere la documentazione richiesta, perché possa configurare una condotta suscettibile di determinare una limitazione dell'accesso alle prove, deve manifestarsi attraverso il **concorso di tre condizioni**, rappresentate:

1. dalla non veridicità della dichiarazione resa dal contribuente o quantomeno dal suo sostanziale rifiuto di esibizione,
2. dalla coscienza e volontà di detta dichiarazione
3. e dal profilo del dolo, da intendersi quale volontà del contribuente di impedire che, nel corso dell'accesso, possa essere effettuata l'ispezione del documento (**Sentenza 25/02/2000 n. 45, Cassazione a sezioni unite**).

Pertanto, affinché sia preclusa la successiva utilizzabilità probatoria del documento è **necessario uno specifico comportamento del contribuente che si sottrae alla prova stessa**, fornendo validi elementi per dubitare della genuinità di documenti che successivamente riaffiorino nel corso del giudizio.

L'ambito applicativo della preclusione è stato (oseremmo dire, ovviamente) esteso soltanto ai documenti richiesti e non esibiti nel corso della verifica e non anche per ogni altro documento di cui non è fatta menzione nel verbale; pertanto **possono essere applicate sanzioni solo allorché si sia in presenza di una specifica richiesta** o ricerca da parte dell'amministrazione finanziaria.

Nella Sentenza depositata pochi giorni fa dalla Suprema Corte (la [n°27595 del 10.12.2013](#), emessa in data 13.11), gli Ermellini **respingono il ricorso proposto dall'Agenzia delle Entrate**, cassando – anche – la censura secondo la quale il giudizio di secondo grado sarebbe stato gravato dall'ammissibilità di documenti prodotti dal contribuente in sede contenziosa, ma non esibiti in sede di verifica.

Analizzando la sentenza, l'orientamento dei giudici ci pare estremamente corretto, avuto riguardo del fatto che il contribuente non esibì agli accertatori la documentazione in sede di verifica “*per la manifesta difficoltà di reperimento*”, non configurandosi alcuna ipotesi di “*rifiuto di esibizione o sottrazione*” o la presenza di un comportamento appositamente mirato a porre in essere atti omissivi al fine di intralciare la verifica in atto.

E calandoci nella realtà di tutti i giorni, soprattutto in quelle aziende medie-piccole (o “micro”), ci rendiamo conto di quanto sia facile riscontrare una **oggettiva “difficoltà di reperimento” di materiale**, soprattutto quando risalente a 3 o 4 (o più, a seconda dei casi) anni addietro.

La Cassazione conclude per la **non corretta preclusione dell'utilizzazione del materiale presentato dal contribuente “fuori” dall'ambito di verifica**, ricordando che il contribuente deve sempre essere messo in condizione di poter rispondere positivamente alle richieste dei verificatori adottando la ordinaria diligenza; pertanto la “manifesta difficoltà di reperimento” deve essere accolta come una **“difficoltà di reperimento non superabile con l'ordinaria diligenza”**.

Un piccolo suggerimento in conclusione: se è pur vero che la mole di documenti (e di connessi adempimenti) rende la gestione fiscale-amministrativa sempre più intricata e complessa, tuttavia uno sforzo aggiuntivo in materia di maggiore “ordine” gioverà prima di tutto all'organizzazione aziendale, e metterà al riparo dalle contestazioni appena citate.

CASI CONTROVERSI

Diritti camerale e deduzione per cassa

di **Giovanni Valcarenghi**

Negli ultimi mesi le aziende stanno ricevendo numerosi **atti di recupero** relativi a carenti od omessi versamenti dei diritti camerale di annualità passate. Supponendo che tali richieste siano legittime, si pone il problema di valutarne la **deducibilità ai fini fiscali**, ragionando sia in termini di criterio applicabile (cassa o competenza), sia in termini di certezza e di determinabilità oggettiva dell'ammontare.

Le due questioni sono ovviamente tra loro antitetiche, nel senso che, ove si reputi che tali diritti siano deducibili per cassa, appare del tutto irrilevante l'analisi sulla certezza e sulla oggettiva determinabilità.

L'articolo 99 del TUIR disciplina le regole di deduzione applicabili agli *oneri fiscali e contributivi* e, al secondo periodo del comma 1 prevede che *le altre imposte* [cioè quelle diverse dalle imposte sui redditi e dal quelle per le quali è prevista la rivalsa, anche facoltativa] *sono deducibili nell'esercizio in cui avviene il pagamento*. La dottrina tradizionale definisce:

- **l'imposta** come un prelievo connesso alla esistenza di una capacità contributiva,
- mentre **la tassa** come un prelievo tributario ritenuto necessario a fronte di una prestazione resa da una pubblica amministrazione.

Il tenore letterale della norma è riferito esclusivamente alle imposte, ma è ormai opinione comune che sia più corretto riferire il termine utilizzato alla più ampia categoria dei tributi.

Pertanto, sempre secondo le più diffuse elaborazioni della dottrina, **divengono deducibili per cassa tutti i tributi per i quali si porrebbe concretamente un problema di riferibilità a periodo**, in quanto non direttamente imputabili a beni e servizi o non autonomamente "correlabili" a ricavi. Così, ad esempio, l'imposta di registro sui canoni di locazione, pagata in via anticipata per l'intera durata contrattuale, andrebbe dedotta per cassa (in quanto non riferibile direttamente ad alcun ricavo), così come la tassa di concessione governativa per la vidimazione dei libri sociali.

Diversamente, seguirebbero:

- il principio di competenza le imposte di bollo o sostitutive sui finanziamenti sopportate dagli enti creditizi, in quanto riaddebitate alla controparte (quindi correlate

- ai ricavi),
- piuttosto che le imposte di fabbricazione sui prodotti per le compagnie petrolifere,
 - le imposte di consumo ed i diritti doganali (considerati quali onere accessori di diretta imputazione al costo dei beni)
 - o le imposte d'atto qualora “cumulabili” con il costo di acquisto dei beni.

Ad esempio, dunque, ove si corrisponda imposta di registro per l’acquisto di un immobile strumentale, **il tributo viene capitalizzato sul costo del bene e la deduzione dello stesso avviene sotto forma di quote di ammortamento.**

Fatte queste considerazioni generali, proviamo ad analizzare il **caso del diritto camerale**, affermando, innanzitutto, che il medesimo non possa essere ritenuto quale remunerazione diretta di un servizio, posto che il pagamento risulta dovuto anche in caso di completa assenza di qualsivoglia prestazione a favore del soggetto.

Se si condivide tale inquadramento, si può svolgere un ulteriore passo nel ragionamento per riscontrare **l’assoluta indipendenza della voce rispetto ai ricavi prodotti dal soggetto**, con la conseguente impossibilità di individuare qualsiasi collegamento con i ricavi prodotti. Quindi, non resterebbe che la soluzione “residuale” di utilizzare il criterio di deduzione per cassa.

Se, viceversa, si volesse attribuire al diritto camerale la funzione di remunerazione di un ipotetico servizio (tesi che a noi pare assai problematica), si dovrebbe privilegiare la deduzione per competenza. Ne deriverebbe, pertanto, la indeducibilità dei pagamenti avvenuti in esercizi diversi rispetto a quello di riferimento, poiché l’effettivo importo poteva essere tranquillamente determinato dal soggetto, secondo le prescrizioni legislative vigenti.

Nell’una e nell’altra ipotesi, invece, **resterebbero non deducibili** (nell’ottica ormai consolidata della amministrazione finanziaria) **le eventuali sanzioni addebitate per il ritardo.**

DIRITTO SOCIETARIO

Le partecipazioni incluse nel ramo di azienda oggetto di “cessione indiretta” non sfuggono alla prelazione

di Fabio Landuzzi

La [Corte d'Appello di Torino \(sentenza n. 80000 del 14 ottobre 2013\)](#) ha affermato che il **conferimento di un ramo di azienda contenente**, fra l'altro, **partecipazioni societarie** il cui trasferimento è soggetto ad una clausola di prelazione statutaria, se **seguito dalla** successiva **cessione a terzi delle partecipazioni** al capitale **della società conferitaria**, è un'operazione che **non si sottrae all'obbligo di innescò del diritto di prelazione** previsto in favore degli altri soci dallo **statuto della società le cui partecipazioni sono state incluse nel ramo di azienda** oggetto, per via del conferimento e della successiva alienazione, di un'operazione di cessione “indiretta”.

Negli statuti societari è frequente riscontrare clausole che regolano il **diritto di prelazione** a favore dei soci nel caso del trasferimento delle partecipazioni sociali da parte di un altro socio; sebbene queste clausole dettaglino sovente le **condizioni di innescò** della prelazione, i **termini** per l'esercizio ed anche gli **obblighi comunicativi** a carico dei soggetti coinvolti, accade non di rado che l'argomento divenga materia di **contenzioso** fra, da una parte, i soci che ritengono leso il proprio diritto di prelazione e, dall'altra parte, il socio uscente ed il socio entrante che ritengono invece l'operazione compiuta come non soggetta al diritto di prelazione. Ciò accade **talvolta** perché **la nozione stessa di “trasferimento”**, oppure **l'oggetto del trasferimento, non sono** sufficientemente **dettagliati** nella regolamentazione statutaria (come avviene, ad esempio, quando il trasferimento riguarda la nuda proprietà della partecipazione e non la piena proprietà).

Il caso giunto al giudizio della Corte di Appello di Torino riguarda un'**operazione complessa** ed articolata che, **secondo i Giudici** torinesi, si è sostanziata nella **elusione del diritto di prelazione** che era riconosciuto dallo statuto in favore dei soci. La fattispecie è brevemente riassumibile nel seguente schema:

- Nello **statuto** della società Alfa Srl era inserita una clausola che **prevedeva il diritto di prelazione** nel caso di trasferimenti diretti o indiretti eseguiti dai soci; la clausola **prevedeva** altresì la **non applicazione della prelazione quando il trasferimento** avveniva **a favore di società controllate** direttamente o indirettamente **dagli stessi soci cedenti**.
- Il **socio** Beta Srl aveva eseguito un'operazione complessa con la quale **aveva** dapprima

conferito in Gamma Srl (società da lui stesso controllata) **un ramo di azienda** nel cui perimetro era **inclusa** anche la **partecipazione** in Alfa Srl; poi, immediatamente dopo, **aveva ceduto le partecipazioni nella conferitaria** Gamma Srl **ad un soggetto terzo** il quale aveva di conseguenza richiesto l'iscrizione nel libro soci di Alfa Srl.

I Giudici torinesi, come detto, hanno **ravvisato** nella fattispecie **un'operazione complessa** e articolata in **negozi fra loro funzionalmente collegati**, tali da determinare in via di fatto il trasferimento ad un terzo delle partecipazioni nella società Alfa Srl per cui, benché non sia stato compiuto alcun trasferimento diretto, la situazione era **tale da obbligare l'innesto del diritto di prelazione** con i conseguenti obblighi comunicativi in capo al socio cedente.

Come **elementi probatori** per la formazione del proprio convincimento, i Giudici aditi hanno colto in primo luogo **la scansione temporale delle due operazioni** (conferimento del ramo di azienda e successiva cessione delle quote) ed il fatto che **la loro deliberazione era avvenuta nell'ambito della stessa riunione** dell'organo amministrativo della società cedente; in secondo luogo, è stata ravvisata **l'estraneità dell'inclusione della partecipazione** in Alfa Srl **rispetto all'esercizio dell'attività di impresa della conferente** Gamma Srl. In altri termini, l'inclusione della partecipazione nel perimetro del ramo di azienda conferito era stata, secondo i Giudici, decisa per la preminente ragione di aggirare il vincolo di prelazione che di conseguenza è stato invece ritenuto sussistente in entrambi i gradi del giudizio di merito.

ACCERTAMENTO

Sconti praticati, la dichiarazione dell'amministratore non vincola il fisco

di Maurizio Tozzi

Con un'articolata sentenza la Corte di Cassazione ha recentemente affrontato il tema delicato delle **dichiarazioni rilasciate in sede di verifica fiscale**. È notorio che nel processo tributario non è ammessa la prova testimoniale e le dichiarazioni effettuate, anche mediante la dichiarazione sostitutiva di atto notorio, possono al più essere valutate per corroborare il convincimento dell'organo giudicante, sia a vantaggio dell'amministrazione finanziaria che del contribuente. Nel caso affrontato dalla [sentenza n. 28254 del 2013](#), la società ricorrente lamentava, tra l'altro, l'errata determinazione degli imponibili accertati da parte dell'Agenzia delle Entrate atteso che, nel riconoscere una scontistica nella vendita dei propri prodotti, non ha ridotto il prezzo di listino di quanto dichiarato dall'amministratore, bensì riducendo la percentuale di ricarico praticata. Tradotto in termini pratici, posto che a seguito della **verifica fiscale** è stata individuata una percentuale media ponderata di ricarico praticata, ancorata ai prezzi pieni di listino, si immagini del 90%, l'amministratore ha ritenuto indispensabile che vi fosse il **riconoscimento dei prezzi reali praticati in periodi di sconto**, la cui percentuale varia dal 20% a salire. Secondo la società ricorrente, il corretto comportamento che avrebbero dovuto tenere i verbalizzanti doveva essere quello di **applicare la scontistica al prezzo di listino**: della serie, se il costo di acquisto è 100 e in forza del ricarico il prezzo di vendita è 190, lo sconto del 20% avrebbe condotto ad un prezzo di vendita di 152, con dunque un ricarico effettivo del 52%. Di contro, i verificatori, pur riconoscendo l'esistenza degli sconti, **hanno ritenuto di applicare la scontistica mediamente praticata nel settore direttamente nel calcolo del ricarico praticato**, ridotto al 70%. Questo però ha condotto ad un risultato più elevato in termini di ricavi recuperati, posto che il prezzo di vendita è stato stimato a 170, in luogo di quello invocato pari a 152.

Il punto decisivo della controversia risiede nella **totale assenza**, almeno come asserito dai giudici, **di documentazione in grado di provare le dichiarazioni rilasciate dall'amministratore**, comunque soggetto sottoposto a verifica e che evidentemente potrebbe essere spinto ad effettuare dichiarazioni "largheggianti" nella scontistica praticata per contenere la rideterminazione dei ricavi. Sottolinea la Suprema Corte, infatti, che vi era un sostanziale "...*difetto di riscontri documentali in ordine agli effettivi sconti applicati nel periodo soggetto a verifica della società (non erano state rinvenute annotazioni concernenti riduzioni di prezzo nella contabilità d'impresa, né erano indicati gli sconti di prezzo sugli scontrini di vendita e neppure indicazioni in proposito era dato ricavare dalla documentazione commerciale esaminata)*...", con la

conseguenza pratica che “(...) non avendo disponibile alcun altro dato certo, i verificatori hanno inteso comunque considerare, ai fini della determinazione del volume d'affari, la usuale prassi nello specifico settore commerciale della concessione di sconti alla clientela (...)”.

Al che è lecito chiedersi che valenza possano avere le dichiarazioni del contribuente, sia a proprio vantaggio che a sfavore. Spesso nei verbali di verifica si legge che determinate indagini sono state condotte con la collaborazione della parte, che ad esempio illustra le modalità di vendita o di realizzazione della produzione venduta (si pensi, appunto, all'indicazione dei prezzi di vendita, della scontistica praticata, degli sfridi, degli autoconsumi, etc). Ebbene la sentenza in commento ci offre la chiave di lettura: essendo il processo tributario di tipo documentale, **non sono sufficienti le mere dichiarazioni, essendo invece indispensabili i riscontri documentali in ordine all'effettività di ciò che si dichiara.**

Possiamo fare qualche **esempio** abbastanza banale, magari riferito all'attività di ristorazione. La semplice dichiarazione che un primo è composto da circa 150 grammi di pasta, deve essere anche bilanciata con la pasta effettivamente disponibile per la produzione dei servizi venduti. Se le rimanenze iniziali sono pari ad 1 Kg, gli acquisti a 10,5 Kg e le finali a 2,5 Kg, vuol dire che sono stati impiegati 9 kg per produrre primi piatti. In forza della dichiarazione del contribuente, teoricamente sono stati offerti ai consumatori 60 primi. Si immagini allora che dai documenti fiscali emessi emerga che i primi fatturati sono 180, oppure all'incontrario 30. Inutile perdere tempo: la dichiarazione fornita è priva di qualsiasi attendibilità. E se invece i primi fatturati sono davvero 60? In questo caso la contestazione potrebbe essere la seguente: la prassi commerciale (riscontrabile anche nelle note metodologiche dell'attività di verifica), illustra che mediamente un primo è composto da 100 grammi di pasta. Ebbene, per supportare la tesi della parte sarà necessario illustrare anche la tipologia di pasta (ad esempio fresca) e la modalità con cui è servita a tavola; in tal modo la tesi illustrata potrà essere ritenuta attendibile. E via dicendo per le altre vicende.

Nel caso esaminato, ad esempio, sarebbero state utili le vendite promozionali adeguatamente documentate con tanto di richiesta all'autorità competente o ancora la documentazione completa delle vendite a stock. In definitiva, più si documentano tali delicate fasi dell'attività svolta, più le proprie dichiarazioni saranno forti anche in commissione tributaria. Cliente avvisato, mezzo salvato.