

## Edizione di martedì 4 febbraio 2014

### PENALE TRIBUTARIO

#### [Pagare i dipendenti può essere reato?](#)

di Mario Agostinelli

### DIRITTO SOCIETARIO

#### [Socio risarcibile per il danno personale derivato dall'illecito del terzo a svantaggio della società](#)

di Fabio Landuzzi

### ACCERTAMENTO

#### [Occhio alla sponsorizzazione](#)

di Niccolò Di Bella

### ACCERTAMENTO

#### [Gli investimenti e le attività detenuti all'estero dal Trust nel riquadro RW](#)

di Luigi Ferrajoli

### ACCERTAMENTO

#### [Tornano i problemi delle società di comodo](#)

di Giovanni Valcarenghi

## PENALE TRIBUTARIO

### ***Pagare i dipendenti può essere reato?***

di Mario Agostinelli

Il contribuente quando effettua il pagamento dei dipendenti deve **dosare bene le proprie forze**, in modo tale da **ripartire le risorse finanziarie disponibili** al fine di **assicurare il pagamento delle ritenute fiscali**. Questa è l'applicazione dei principi individuati dalla Suprema Corte, a Sezioni Unite ([sentenza 28.01.2014, numero 3705](#)), secondo la quale è **obbligo del sostituto quello di ripartire le risorse** esistenti all'atto della corresponsione delle retribuzioni in modo da poter adempiere il proprio obbligo, anche se ciò dovesse comportare **l'impossibilità di pagare i compensi nel loro intero ammontare** (Sez. 3, n. 141 del 15/02/1996).

E, inoltre, quando l'imprenditore, in presenza di una situazione economica difficile, decida di dare la **preferenza al pagamento degli emolumenti** ai dipendenti e di pretermettere il versamento delle ritenute, **non può addurre a propria discolpa l'assenza dell'elemento psicologico del reato**, ricorrendo in ogni caso il dolo generico.

Un'applicazione di principio che appare esatta, come l'esecuzione di un corretto compito di matematica, ma che forse **trascura i più fondamentali principi della nostra Costituzione**.

Il caso arrivato giudizio non era certo di facile soluzione, soprattutto dopo che, le stesse Sezioni unite, avevano chiarito, in 4 punti, l'esatto connotato applicativo della norma di cui all'articolo 10 bis del D.lgs.74/2000:

1. l'elemento psicologico richiesto è solo il **dolo generico**, che coincide con la conoscenza e la consapevolezza di commettere la fattispecie delittuosa;
2. il presupposto è costituito sia dalla **erogazione di somme** comportanti l'obbligo di effettuazione delle ritenute alla fonte e di versamento delle stesse all'erario, sia dal **rilascio** (al soggetto sostituito) **di una certificazione** attestante l'ammontare complessivo delle somme corrisposte e delle ritenute operate nell'anno precedente;
3. la condotta omissiva si concretizza nel **mancato versamento**, per un ammontare superiore ad € 50.000,00 delle ritenute complessivamente operate nell'anno di imposta e risultanti dalla certificazione ai sostituiti;
4. il termine per l'adempimento è individuato in quello previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta, relativa all'anno precedente.

Il presupposto di reato, che si fonda su un comportamento dell'agente espressivo del generico dolo, non sussiste nella sola ipotesi fattuale per la quale l'agente abbia omesso il pagamento

per **una causa di forza maggiore**, vale a dire per un evento che sia impeditivo dell'azione tutelata dalla norma, assolutamente non riconducibile e ricollegabile al comportamento del contribuente. Un fatto, quindi, completamente estraneo all'agente.

**Tale non può essere la crisi dell'impresa**, affermano i giudici delle leggi. E tale non può essere la scelta del contribuente di pagare i dipendenti, scelta che non è altrettanto meritevole di tutela di quella di pagare le ritenute. In sostanza **una scelta, quella di pagare il lavoratore dipendente invece che le ritenute, da considerare imprudente e presupposto di reato**. Ed allora, vale la massima delle Sezioni Unite per cui: *"Il debito verso il fisco relativo al versamento delle ritenute è collegato con quello della erogazione degli emolumenti ai collaboratori, di modo che, ogni volta il sostituto d'imposta effettua tali erogazioni, insorge, a suo carico l'obbligo di accantonare le somme dovute all'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria. Non può essere invocata, per escludere la colpevolezza, la crisi di liquidità del soggetto attivo al momento della scadenza del termine lungo, ove non si dimostri che la stessa non dipenda dalla scelta di non fa debitamente fronte alla esigenza predetta"*.

Ma il caso in analisi introduce un altro argomento di valutazione nella scelta operata dal contribuente. Un **contrasto tra un interesse pubblico**, quello del pagamento delle tasse e, si badi bene, **un altro interesse pubblico**, la tutela del lavoro (così recita l'articolo 1 della carta Costituzionale).

La conclusione non è proprio semplice, ma la sentenza della suprema Corte evidenza che l'applicazione della norma di cui all'articolo 10 bis del D.Lgs. 74/2000, secondo i criteri individuati dai giudici delle leggi, può essere **espressione di anomalie colossali** ed indicativa di qualcosa che non va.

## DIRITTO SOCIETARIO

### ***Socio risarcibile per il danno personale derivato dall'illecito del terzo a svantaggio della società***

di Fabio Landuzzi

La [Corte di Cassazione con la sentenza n. 27733 del 10 ottobre 2013 e depositata in data 11 dicembre 2013](#) ha ritenuto che in presenza di un **danno arrecato alla sfera personale** (come è il caso del danno all'immagine, alla onorabilità, ecc.) **o patrimoniale** (come è il caso relativo alla perdita di opportunità economiche o lavorative, alla riduzione del merito creditizio, ecc.) **del socio**, trattandosi di danno diretto, quand'anche lo stesso sia derivato di riflesso da un **comportamento illecito** tenuto **da un terzo nei rapporti** del medesimo **con la società partecipata dal socio**, quest'ultimo che dimostri di aver subito un proprio ingiusto documento **può avere titolo di agire contro il terzo per ottenere il risarcimento**.

Il caso trae origine da una situazione complessa alla base della quale vi era la posizione di alcuni **soci**, uno dei quali anche amministratore, di due **società di capitali**, i quali **avevano prestato fideiussioni a garanzia** delle obbligazioni delle società stesse; a seguito del **comportamento**, ritenuto **illecito, di due istituti di credito** nella gestione delle procedure di incasso di alcuni assegni bancari, **le società** avevano subito un depauperamento tale che infine **erano fallite**. I soci, nonché fideiussori delle società, erano stati quindi escusse trovandosi a subire di riflesso un documento patrimoniale ingente. Inoltre, gli stessi **soci lamentavano** che a causa della situazione prodottasi con il comportamento illecito degli istituti di credito convenuti, essi si erano trovati esposti ad **azioni civili, penali, ad umiliazioni personali**, così gravi da costringerli ad **abbandonare l'attività lavorativa, impedire** loro di intrattenere rapporti bancari e quindi di svolgere in concreto **attività economica**. Inoltre, i soci lamentavano anche di aver dovuto subire **l'azzeramento della partecipazione** a causa del fallimento della società da essi partecipata.

Nei primi due gradi di giudizio, le pretese dei soci attorei erano state rigettate, nell'assunto che i danni dagli stessi lamentati erano solo casualmente riconducibili ai comportamenti tenuti dagli istituti di credito nei confronti della società dagli stessi partecipata, e che quindi si trattava solo di **conseguenze indirette di un rapporto ad essi estraneo**; per cui, nessun danno poteva essere risarcibile dal terzo direttamente nei loro confronti.

La Cassazione compie invece una disamina più dettagliata, andando così a distinguere **due diversi ed interessanti profili**.

In primo luogo, la Cassazione riconosce che **il socio** di una società di capitali **non ha titolo** per avanzare **pretese risarcitorie nei confronti del terzo** che con il suo comportamento illecito abbia danneggiato la società, con un conseguente depauperamento del patrimonio personale anche dei soci; cioè, per via della **autonomia patrimoniale e della personalità giuridica** della società che rendono il suo patrimonio nettamente separato da quello personale dei soci. Per cui, vi sarebbe un'**esclusiva legittimazione della società ad agire contro il terzo** per l'illecito commesso a suo danno, anche se gli **effetti negativi** di questo comportamento si riflettono sul socio in termini **di azzeramento del valore della partecipazione** e delle **attese di redditività** dell'investimento.

Tuttavia, **questo effetto esclusivo** ed assorbente della legittimazione della società – fatti salvi i casi di abuso di direzione e coordinamento – **vale per** quanto attiene ai **danni riferiti** appunto **alla perdita di potenzialità reddituali della società**; vi possono però essere, come nel caso in oggetto, danni ulteriori eccepiti dai soci, sia di natura patrimoniale che non patrimoniale. Si tratta cioè di quei danni che il socio subisce proprio in quanto persona, e che possono attenere al piano della sua attività economica o della sua vita personale e relazionale.

Ebbene, **per** questi **danni che attengono alla sfera personale del socio** (la Cassazione richiama il danno di **immagine**, alla **onorabilità**, alla **perdita di opportunità** economiche e lavorative, ecc.) il danno rimane sempre diretto, e quindi in linea di principio **il danno ingiusto causato dal comportamento imputabile al terzo è risarcibile in favore del socio** da parte del terzo responsabile.

## ACCERTAMENTO

---

### **Occhio alla sponsorizzazione**

di Niccolò Di Bella

Il tema delle **“sponsorizzazioni”** è certamente ampio e variegato, e meriterebbe un’attenta disamina non solo e non tanto per i riflessi che le stesse generano in ambito tributario, ma soprattutto perché è grazie a queste tipologie di elargizioni che vivono (o sopravvivono...) numerose realtà legate al c.d. **“terzo settore”**, in larga misura appartenenti al mondo sportivo (Associazioni/Società Sportive Dilettantistiche).

Chi amministra o presta la propria opera in favore di associazioni sportive dilettantistiche è ben consapevole delle difficoltà che in questi anni registra il *fund raising*, ovvero quell’attività di **ricerca di risorse economiche fondamentali** alla prosecuzione delle attività sociali; d’altronde, è cosa nota che le imprese, in momenti di vacche magre come quelli che stanno vivendo, tendono a ridurre in primis le **spese di pubblicità** (e, ci sia consentita una battuta, anche quelle dei consulenti fiscali...), tra le quali – ai sensi dell’art.108 del TUIR – possono essere ricondotte anche le spese di sponsorizzazione, così come espressamente confermato anche dal Ministero dell’Economia e delle Finanze con la Risoluzione del 17 giugno 1992 n.9/204.

Ricordiamo brevemente che per “sponsorizzazione” si intende un **contratto a prestazioni corrispettive** con il quale una parte (lo sponsor) si impegna, dietro il pagamento di un corrispettivo, ad affiancare pro-tempore il nome della sponsorizzata al proprio, nel corso di manifestazioni di vario genere. La riconduzione a spese di pubblicità deriva proprio dai **benefici** che la sponsorizzazione può **apportare alle vendite o alla immagine** dello sponsor.

Venendo ai “tasti dolenti”, sono molteplici le contestazioni che l’Amministra Finanziaria solleva nel tentativo di disconoscere la deduzione dal reddito di impresa di tali somme.

Le più frequenti sono generalmente tre:

1. la ridefinizione della sponsorizzazione quale “erogazione liberale”;
2. la non inerenza con l’attività esercitata dal contribuente accertato;
3. l’anti-economicità della stessa.

Con riferimento alla prima delle contestazioni sopra citate, possiamo affermare che mentre le “erogazioni liberali” debbono sottostare alle disposizioni contenute nell’art. 100 del TUIR, le spese di sponsorizzazioni rientrano a pieno titolo tra le **spese di pubblicità**, le quali,

diversamente, sono richiamate dalle disposizioni ex art. 109 del medesimo Testo Unico; in tal senso, ha avuto modo di esprimersi lo stesso Ministero delle Economia e delle Finanze con la Risoluzione 17 giugno 1992 n.9/204.

Circa la non inerenza con l'attività esercitata dal contribuente, viene in soccorso di quest'ultimo la Legge del 27 dicembre 2002 n.289, in base alla quale **le spese di sponsorizzazione rientrano a pieno titolo tra le spese di pubblicità** e propaganda qualora **sostenute in favore di società**, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché da associazioni sportive dilettantistiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuti dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva (ad esempio il CONI). Tale norma pone come limite alla deducibilità il fatto che la sponsorizzazione sia di **importo non superiore ad € 200.000**, rendendo quelle inferiori a tale ammontare – per presunzione legale – inerenti all'attività di impresa e pertanto deducibili dal relativo reddito (in proposito, si veda la recente [CTP di Mantova del 12/08/2013 n.170](#)).

Assai più insidioso risulta il rilievo circa l'anti-economicità dell'operazione, che nasce da considerazioni legate alla **“sproporzione” della spesa effettuata** con la tipologia di attività dello sponsor e con i benefici, in termini di ricavi o di notorietà, che possono derivarne. Sul punto giova rammentare che la Suprema Corte ha ripetutamente affermato il principio di diritto in base al quale *“...sul piano dell'inerenza..ai fini impositivi rileva tendenzialmente il profilo della qualità del costo piuttosto che quello della quantità, proprio perché l'ordinamento riconosce all'imprenditore la libertà di impostare la sua strategia di impresa: orbene appurata l'inerenza del costo, è abbastanza difficile poter stabilire in quale misura esso sia deducibile o meno”* (così nelle Sentenze Cass. 1821/2001 e 10802/2002).

Per concludere, occorre sottolineare che gli spunti sopra citati rappresentano utili strumenti quando ci si trova a difendere delle sponsorizzazioni “regolari”, mentre sarà assai più difficile sostenere l'inerenza e – soprattutto – la congruità di quelle nate con tutte altre (ben note, e meno nobili) finalità...

## ACCERTAMENTO

---

### ***Gli investimenti e le attività detenuti all'estero dal Trust nel riquadro RW***

di Luigi Ferrajoli

La legge 97/2013 (legge europea 2013) ha ampliato il numero dei soggetti che devono compilare il **quadro RW** del modello Unico, estendendo l'obbligo di compilazione ai titolari effettivi di **investimenti ed attività estere**, nonché eliminando la precedente soglia minima di diecimila euro sotto la quale non scattava l'obbligo.

La nuova legge europea ha modificato radicalmente il **D.L. 167/1990** che ora prevede che qualsiasi investimento estero deve essere indicato nel quadro RW, se non affidato in gestione o amministrazione ad **intermediari** italiani e sempre che i relativi redditi siano assoggettati a tassazione alla fonte da parte dell'intermediario stesso.

L'Agenzia delle Entrate, con la [\*\*circolare 38/E del 2013\*\*](#), fornisce alcuni chiarimenti sul concetto di **titolare effettivo** che, come previsto dal nuovo articolo 4, D.L. 167/1990, è il soggetto obbligato alla dichiarazione; tale concetto è mutuato dalla **normativa antiriciclaggio**, per la quale rileva il soggetto che è il beneficiario ultimo dell'attività estera, a prescindere dalla formale intestazione di quest'ultima a entità giuridiche diverse.

L'Agenzia distingue i requisiti che devono sussistere anche con riferimento a società ed entità giuridiche, quali fondazioni e **trust**: in particolare, secondo l'Amministrazione finanziaria, in caso di entità giuridiche, quali fondazioni o trust, che amministrano e distribuiscono fondi, si considerano titolari effettivi, se già determinate, le persone fisiche beneficiarie del 25% o più del patrimonio; in caso di trust con beneficiari effettivi non ancora determinati, la categoria di persone nel cui **interesse principale** è istituita l'entità giuridica; la persona fisica o le persone fisiche che esercitano un **controllo** sul 25% o più del patrimonio di un'entità giuridica.

In mancanza di un titolare effettivo, la fondazione o il trust sono tenuti a monitorare **direttamente** gli investimenti o le attività estere.

Se le attività estere sono detenute tramite un trust, una fondazione o istituti giuridici similari, il **titolare effettivo** dovrà quindi inserire nel quadro RW tutte le attività estere del trust a lui riferibili, applicando l'**approccio look through** (cioè di trasparenza), indipendentemente dalla localizzazione delle attività estere.

La normativa si applica ai soggetti **fiscalmente residenti** nel territorio dello Stato; al riguardo si rammenta che, secondo l'articolo 73 del D.P.R. 917/1986, ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti – ivi compresi i trust – che per la maggior parte del periodo di imposta hanno la **sede legale**, o la sede dell'amministrazione, o l'oggetto principale nel **territorio dello Stato**.

*Si considerano residenti in Italia, salvo prova contraria, anche i trust e “gli istituti aventi analogo contenuto” istituiti in Stati non appartenenti alla **white list** in cui almeno uno dei **disponenti** e almeno uno dei **beneficiari** siano fiscalmente residenti in Italia; ai fini dell'attrazione della residenza, rileva quindi il fatto che un trust, caratterizzato da elementi collegati con il territorio italiano sia istituito, ossia abbia formalmente fissato la **residenza**, in un paese non incluso nella “white list”.*

L'articolo 73 Tuir prevede inoltre che si debbano considerare residenti in Italia i trust istituiti in Stati esteri non “white list” nel momento in cui, successivamente alla **costituzione** del trust, un soggetto residente in Italia effettui a favore del trust medesimo un'attribuzione che comporti, alternativamente, il trasferimento della **proprietà di beni immobili**, la costituzione o il trasferimento di **diritti reali immobiliari** o ancora la costituzione di **vincoli di destinazione** sugli immobili; in tal caso, come precisato dalla [\*\*circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 48/E del 2007\*\*](#), è l'ubicazione degli immobili a creare il collegamento territoriale che giustifica la residenza in Italia.

Ai sensi dell'art. 73 Tuir si considerano inoltre residenti nel territorio dello Stato le società o enti il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote di fondi di **investimento immobiliare chiusi** di cui all'articolo 37 del Testo Unico in materia di intermediazione finanziaria e siano controllati direttamente o indirettamente, per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, da **soggetti residenti** in Italia; il controllo è individuato ai sensi dell'articolo 2359, commi 1 e 2, Cod. Civ., anche per partecipazioni possedute da soggetti diversi dalle società.

E' bene rammentare che avverso tali presunzioni di residenza in Italia è comunque ammessa la **prova contraria** da parte del contribuente.

## ACCERTAMENTO

---

### ***Tornano i problemi delle società di comodo***

di **Giovanni Valcarenghi**

Una **risposta** rilasciata dall'Agenzia delle entrate durante **Telefisco** ci rammenta che, con l'avvio **dell'anno 2014**, torna di estrema **attualità** il tema delle **società di comodo**, nelle sue **due differenti declinazioni** delle società non operative e delle società in perdita sistematica.

La differenza tra le due situazioni, ormai nota, consiste nel **tipo di analisi** che deve svolgere l'operatore: verifica **sui ricavi** del periodo (per le non operative), verifica **sulla posizione reddituale del triennio di riferimento** (per le perdite sistematiche).

Su tale situazione, poi, si innestano le tematiche delle **cause di esclusione** e di **disapplicazione**; le prime da cercare sul periodo oggetto di dichiarazione, le seconde da cercare sul periodo oggetto di dichiarazione per il caso delle non operative, oppure su uno dei periodi costituenti il triennio di osservazione per le perdite sistematiche.

Ultima considerazione preliminare consiste nel fatto che, in **mancanza di valide esclusioni** o di accoglimento di un apposito interpello disapplicativo, il contribuente ha come unico rimedio **l'adeguamento all'imponibile minimo**, colpito peraltro da IRES ad aliquota 38% (nessuna maggiorazione, invece, si applica per i soggetti IRES).

Oltre ai temi reddituali, e la tematica è di ancor maggiore attualità in questo periodo dell'anno, va rammentata anche la **limitazione al rimborso ed all'utilizzo in compensazione dell'Iva**, tanto nel caso in cui il soggetto sia non operativo che in perdita sistematica. Proprio su tale aspetto si concentra il quesito posto alle Entrate che, ad onor del vero, appare più come un tentativo da ultima spiaggia che non una questione sulla quale si potesse sperare in una risposta benevola.

In sostanza, si è domandato se, al ricorrere di **mancato superamento del test** di operatività o per effetto del conseguimento di perdite, **si determinano comunque le penalizzazioni Iva**, anche se il **contribuente si adegu a redito minimo** previsto.

Riprendendo quanto già affermato nella [\*\*circolare n. 25/E del 4 maggio 2007\*\*](#), per i soggetti non operativi, ai fini dell'applicazione delle richiamate limitazioni al riporto dell'eccedenza di credito Iva, è **irrilevante l'adeguamento** al c.d. reddito minimo previsto per l'anno in cui il soggetto interessato risulta non operativo.

Chiarito ciò, l'unica cosa che aggiunge la risposta è **l'estensione delle medesime conclusioni** anche nei confronti dei **soggetti in perdita sistematica**, visto il richiamo dell'articolo 2, comma 36-decies, primo periodo, del Dl n. 138/2011, al citato articolo 30 della legge 724/1994.

E, dato che si è toccato l'argomento, la **precisazione** viene **allargata** anche alla problematica della **perdita "assoluta" del credito** IVA. Infatti, è altresì irrilevante l'adeguamento al c.d. *reddito minimo* ... da parte dei soggetti non operativi ovvero dei soggetti in perdita sistematica, per evitare la perdita dell'eccedenza di credito .... Ciò in quanto **la norma subordina la perdita** dell'eccedenza **esclusivamente al raffronto tra l'ammontare delle operazioni imponibili ai fini Iva e l'ammontare dei c.d. ricavi presunti**. Infatti, a prescindere dal fatto che il soggetto interessato sia non operativo ovvero in perdita sistematica, la perdita dell'eccedenza a credito avviene qualora, per tre periodi d'imposta consecutivi, il soggetto interessato non effettui operazioni rilevanti ai fini Iva per un ammontare non inferiore ai c.d. ricavi presunti determinati ai sensi dell'articolo 30 della Legge n. 724/1994.

Tutto ciò è importante **in questi primi mesi dell'anno**, periodo durante il quale i contribuenti si accingono ad effettuare compensazioni del credito IVA maturato nel 2013; ipotizzare un adeguamento al reddito minimo, come confermato, non serve ad evitare le limitazioni.

Infine, vale la pena di rammentare che, dal 2013, trovano **applicazione i maggiori valori** degli **immobili rivalutati** ai sensi del DL 185/2008 e le regole di calcolo dei ricavi minimi possono variare rispetto al passato. A tale riguardo la [\*\*R.M. 101/E del 20.12.2013\*\*](#) ha precisato che: ..., per il 2013, dovranno essere presi in considerazione il maggior valore divenuto rilevante a seguito della rivalutazione degli immobili per lo stesso 2013 (essendo il valore rivalutato il "valore fiscalmente rilevante" per quell'esercizio) e il valore non rivalutato dei medesimi immobili per il 2012 e per il 2011 (non essendo per tali periodi efficace – ai fini fiscali – la rivalutazione in parola).