

Edizione di sabato 8 febbraio 2014

ADEMPIMENTI

[La compensazione dei crediti nei confronti della pubblica amministrazione con i debiti derivanti da istituti deflativi](#)

di Luca Mambrin

CASI CONTROVERSI

[Operazioni straordinarie e società di comodo](#)

di Giovanni Valcarenghi

CONTABILITÀ

[È già tempo di bilanci – parte prima](#)

di Viviana Grippo

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Scissione non proporzionale di immobiliare a rischio](#)

di Ennio Vial, Vita Pozzi

ACCERTAMENTO

[La condotta antieconomica giustifica l'accertamento induttivo](#)

di Enrico Ferra

ADEMPIMENTI

La compensazione dei crediti nei confronti della pubblica amministrazione con i debiti derivanti da istituti deflativi

di Luca Mambrin

L'Agenzia delle Entrate con il [provvedimento del 31 gennaio 2014](#) ha approvato il modello di versamento denominato "**F24 Crediti PP.AA.**", che deve essere utilizzato per il **pagamento delle somme dovute** in applicazione **degli istituti definatori della pretesa tributaria e deflativi del contenzioso tributario** mediante **compensazione dei crediti vantati nei confronti di Pubbliche Amministrazioni**.

Per effetto del nuovo art. **28-quinquies del D.P.R. 602/1973**, introdotto dal D.L. 35/2013, si prevede infatti che i crediti **non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, maturati al 31 dicembre 2012 nei confronti dello Stato, degli enti pubblici nazionali, delle regioni, degli enti locali e degli enti del Servizio sanitario nazionale per somministrazioni, forniture e appalti, possono essere compensati, su specifica richiesta del creditore, mediante** compensazione (prevista dall'art. 17 del D.Lgs 241/1997), ed esclusivamente attraverso i **servizi telematici** messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, **con le somme dovute** a seguito di:

- **accertamento con adesione** (art. 8 D.Lgs 218/1997);
- **adesione al processo verbale di constatazione** (art. 5-bis D.Lgs 218/1997);
- **adesione agli inviti dell'ufficio** (art. 5 comma 1-bis e art. 11, comma 1-bis D.Lgs 218/1997);
- **acquiescenza** (art. 15 D.Lgs 218/1997);
- **definizione agevolata delle sanzioni** (artt. 16 e 17 D.Lgs 472/1997);
- **conciliazione giudiziale** (art. 48 D.Lgs 546/1992);
- **mediazione** (art. 17-bis D.Lgs 546/1992).

Con il **decreto del 14 gennaio 2014** del Ministero dell'economia e delle finanze **sono state definite le modalità di attuazione alla norma**; in particolare l'art. 3 del decreto precisa che i pagamenti **si considerano considerati perfezionati** ove risultino **rispettate le seguenti condizioni**:

- i **crediti utilizzati in compensazione** devono risultare **da certificazione rilasciata attraverso la piattaforma elettronica** di certificazione e non devono essere già stati pagati dalla pubblica amministrazione ovvero impiegati per le altre finalità consentite dalla normativa vigente;

- la **certificazione deve recare la data di pagamento del credito certificato**;
- il **soggetto titolare dei debiti** da accertamento tributario deve coincidere con il **soggetto titolare dei crediti** risultante dalle relative certificazioni; il soggetto titolare del credito e del debito è **individuato esclusivamente attraverso il codice fiscale**;
- nel modello **F24 telematico** utilizzato per la compensazione **non devono** essere presenti pagamenti diversi da quelli identificati da appositi codici;
- **l'utilizzo in compensazione di eventuali altri crediti**, diversi da quelli certificati, nello stesso modello F24 telematico presentato per il pagamento dei debiti da accertamento tributario, **deve risultare conforme** alle disposizioni vigenti in tema di controllo preventivo delle compensazioni effettuate tramite modello F24;
- **l'addebito dell'eventuale saldo positivo** del modello F24 telematico **deve andare a buon fine**.

I **pagamenti riportati nel modello F24** si considerano non effettuati nel caso in cui non venga rispettata anche **una sola di queste condizioni**; **tale circostanza sarà resa nota** dall'Agenzia delle entrate **al soggetto** che ha **trasmesso il modello F24 telematico, tramite apposita ricevuta** consultabile attraverso il sito dei servizi telematici della medesima Agenzia.

Tra le condizioni richieste dalla norma vi è l'obbligo, per poter effettuare la compensazione, che **il credito sia certificato** ai sensi dell'art. 9, comma 3-bis, del D.L. 185/2008, e dell'art. 9, comma 3-ter, lettera b), ultimo periodo, del medesimo decreto e **che la relativa certificazione rechi l'indicazione della data prevista per il pagamento**.

La **certificazione dei crediti avviene tramite la piattaforma elettronica** predisposta dal ministero dell'economia e delle finanze, sulla quale le diverse Amministrazioni possono **attestare** le somme dovute a professionisti e imprenditori per acquisti di beni e servizi; **l'ente debitore** entro 30 giorni dal ricevimento **dell'istanza certifica** che il credito è **certo, liquido ed esigibile**, ovvero rileva l'insussistenza anche parziale del credito.

Nel nuovo modello **F24 telematico ("F24 Crediti PP.AA")** approvato dal citato provvedimento del 31 gennaio vi è lo specifico campo denominato **"numero certificazione crediti"** nel quale deve essere

indicato il numero della certificazione del credito utilizzato in compensazione, attribuito dalla piattaforma elettronica di certificazione, secondo quanto disposto dall'articolo 2, comma 3, del D.M. 14 gennaio 2014.

Infine con la [R.M. 16/E/2014](#) è stato istituito **il codice tributo per l'utilizzo dei crediti in compensazione, "PPAA"** denominato "crediti nei confronti di Pubbliche Amministrazioni per il pagamento di somme dovute in base agli istituti definitori della pretesa tributaria e deflativi del contenzioso tributario art. 28-quinquies del D.P.R. 602/1973".

In **sede di compilazione del modello "F24 Crediti PP.AA."**, il suddetto codice tributo deve essere esposto nella sezione **"Erario"** esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate **nella colonna "importi a credito compensati"** mentre **i codici tributo** da utilizzare **per il**

pagamento delle somme dovute in applicazione degli istituti deflativi del contenzioso tributario **sono elencati nell'allegato 1** al D.M. del 14 gennaio 2014 e pubblicati sul sito internet dell'Agenzia delle entrate. Il campo **"anno di riferimento"** non deve essere invece valorizzato.

CASI CONTROVERSI

Operazioni straordinarie e società di comodo

di **Giovanni Valcarenghi**

Le **società** che sono interessate da **operazioni straordinarie** si trovano spesso ad avere delle **difficoltà** nel conteggio dei **ricavi minimi** per verificare la propria **operatività** ai fini del regime delle società di comodo.

Si pensi al caso, ad esempio, di **una fusione per incorporazione**, a seguito della quale la società incorporante si trovi a verificare la propria operatività: come devono essere valutati i beni da inserire nel prospetto del modello UNICO?

Si deve fare riferimento, **per le annualità pregresse** influenti sul conteggio della media, **ai soli beni esistenti** (in allora) nella società incorporante, **oppure** è necessario operare una **ricostruzione** che tenga in considerazione **anche i beni esistenti presso la incorporata?**

Problemi del tutto identici si propongono nel caso di trasformazione, di scissione, oppure di conferimento di azienda.

La problematica è stata affrontata dall'Agenzia delle Entrate, nella [circolare n. 44/E del 9 luglio 2007](#), con esclusivo **riferimento** al caso di una società risultante da un'operazione di **trasformazione omogenea progressiva**. Rispondendo ad uno specifico quesito, l'Agenzia, nell'evidenziare che entrambe le società (trasformanda e trasformata) sono tenute ad effettuare il test di operatività, ha anche chiarito che:

- la società dante causa (nella fattispecie la s.n.c.) deve prendere a riferimento il periodo di imposta ante trasformazione e i due precedenti;
- la **società risultante dall'operazione** di trasformazione (la s.r.l.) deve effettuare il **test di operatività**, nell'esercizio di costituzione, **unicamente sulla base dei valori della frazione di anno** successiva alla data di costituzione, mentre, nell'esercizio successivo a quello interessato dall'operazione straordinaria, il valore medio deve essere calcolato con riferimento al periodo di imposta di osservazione e quello immediatamente precedente, coincidente con l'esercizio di costituzione.

Volendo **estendere le conclusioni** sopra raggiunte al caso rappresentato della fusione, si avrebbe il seguente assetto:

- se la società risultante dalla fusione è una **società di nuova costituzione**, si procede al

test di operatività per il primo periodo di imposta senza procedere a medie triennali con le risultanze patrimoniali ed economiche rilevabili in capo alla società fusa con riferimento ai periodi imposta immediatamente precedenti;

- se le società avente causa è **pre-esistente** (es: incorporante), si procede al test di operatività per il primo periodo di imposta successivo al perfezionamento dell'operazione, calcolando le medie su base triennale con le proprie risultanze patrimoniali ed economiche dei periodi imposta immediatamente precedenti, ma senza far confluire in detti calcoli anche le risultanze patrimoniali ed economiche della società incorporata.

Non può non osservarsi che **l'interpretazione dell'Agenzia** delle Entrate (nonostante sia vantaggiosa per il contribuente) presenta **margini di opinabilità** in quanto, nelle ipotesi in cui l'avente causa "subentri" nell'attivo e nel passivo del dante causa e nelle posizioni soggettive, forse risulterebbe **più coerente affermare l'obbligo**, in capo alla società avente causa, di tenere **conto anche delle risultanze** patrimoniali ed economiche rilevabili, **in capo alla società dante causa** (incorporata), nei periodi di imposta precedenti a quello di osservazione.

Questa sarebbe la soluzione più coerente con la natura delle operazioni di fusione, scissione e trasformazione, atteso che in queste operazioni l'organizzazione originaria confluisce nella sua completezza nella organizzazione derivata.

E questo subingresso può essere valutato, più che come un effetto di matrice tributaria, come un **effetto di origine civilistica**, collocandosi nell'ambito del più generale subingresso della organizzazione derivata nei rapporti giuridici attivi e passivi facenti parte del patrimonio proveniente dalla organizzazione originaria.

Peraltro, l'applicazione delle conclusioni della citata circolare n. 44/E/2007 anche alle operazioni di fusione e di scissione determinerebbe **un contrasto rispetto ad un precedente indirizzo interpretativo** assunto dall'Amministrazione Finanziaria **in occasione della cd. Tremonti bis**. Nella circolare n. 90/E del 17 ottobre 2001, si ebbe a precisare che, nel caso di fusioni, le società incorporanti o risultanti dovevano tener conto, ai fini del calcolo della media, anche degli investimenti effettuati nel quinquennio di osservazione dalle società fuse o incorporate.

Sembra di poter concludere, allora, che la soluzione dell'Agenzia delle entrate è certamente **opinabile** sulla base dei principi che regolano le **operazioni straordinarie cd. "sui soggetti"** (trasformazioni, fusioni e scissioni); pur tuttavia, potrebbe essere stata fornita al fine di perseguire intenti di natura semplificatoria.

Chi **raggiunge la operatività** seguendo le indicazioni dell'Agenzia è **certamente "protetto"**, anche se non va dimenticato che **la pura logica sembrerebbe contrastare** con tali conclusioni.

CONTABILITÀ

È già tempo di bilanci – parte prima

di **Viviana Grippo**

Eh si! E' già tempo di bilanci.

Chi di noi in questo periodo è **redattore dei bilanci delle società di capitale** sa che tra le scritture di assestamento devono essere rilevati i **ratei dipendenti**.

Il termine è usato impropriamente in quanto nella realtà quello che si rileva a fine anno, con lo scopo si dirà in seguito, è un **debito nei confronti del lavoratore** per salari e stipendi dovuti e per ferie e permessi. Non si tratta quindi di una ripartizione di un costo effettuata sulla base del tempo, come nel caso di rilevazione di ratei su interessi o mutui, non si rileva quindi la competenza di un costo a cavallo d'anno, ma si registra un **debito maturato nel corso dell'esercizio in chiusura**.

Scopo della registrazione è quindi quello di iscrivere in conto economico il giusto costo aziendale del personale valorizzando, quale contropartita, il debito (rateo) nel passivo di stato patrimoniale alla **voce D14**.

Tuttavia affinché la rilevazione di tali ratei sia efficace e quindi il costo imputato all'esercizio risulti corretto è **anche necessario che la rilevazione delle retribuzioni nel corso dell'anno sia avvenuta correttamente**.

Prima, quindi, di occuparci della rilevazione dei ratei dipendenti riteniamo opportuno chiarire come le registrazioni contabili delle retribuzioni devono avvenire.

La scrittura delle retribuzioni è una scrittura normalmente complessa. Per affrontarla utilizzeremo il riepilogo che, in diverse forme, è normalmente consegnato all'azienda, unitamente alle buste paga, proprio ai fini della rilevazione. Trascriveremo la partita doppia cercando di esplicitare i contenuti delle voci per rendere ragione dell'allocazione delle stesse all'interno dei vari conti. La rilevazione delle buste paga avviene normalmente a fine mese onde rendere possibile stendere bilanci infrannuali di competenza.

Per offrire **un'ampia casistica** il presente pezzo si comporrà di più puntate, l'ultima delle quali riporterà anche le scritture relative ai ratei dipendenti.

Di seguito il primo fac simile di riepilogo:

La liquidazione delle retribuzioni e dei contributi avverrà come segue:

Diversi a Diversi 34.688,04

Retribuzioni c/dipendenti (ce) 32.575,46

Rimborsi chilometrici (ce) 376,77

Inps c/contributi (sp) 1.725,33

Dipendenti c/arrotondamenti (sp) 10,48

a Inps c/contribuiti(sp) 2.902,13

a Erario c/ritenute(sp) 6.301,73

a Dipendenti c/retribuzioni (sp) 25.475 ,00

a Dipendenti c/arrotondamenti(sp) 9,18

Contributi c/Inps (ce) a Inps c/contributi (sp) 8.910,29

Contributi c/enti vari(ce) a Enti vari previdenziali (sp) 95,00

La **voce retribuzioni c/dipendenti** raccoglie sia la voce retribuzioni che la voce trasferte. Infatti l'indennità di trasferta, sebbene indicata separatamente, fa parte a pieno titolo delle retribuzioni e si differenzia da questa solo per l'eventuale assoggettabilità parziale dell'importo alle aliquote previdenziali e fiscali. La voce **rimborsi chilometrici** invece indica l'importo riconosciuto al dipendente derivante dall'utilizzo autorizzato del proprio automezzo per motivi di lavoro. In questi casi il rimborso, seppure in busta paga, non è assoggettabile né a contributi né a ritenuta e soprattutto non può essere assimilato a retribuzione pur rappresentando un costo. La voce **competenze c/Inps** rappresenta gli importi che l'istituto previdenziale eroga ai lavoratori attraverso il datore di lavoro, tali sono ad esempio le malattie (nella parte e nei limiti in cui sono a carico dell'Inps) l'indennità di maternità e gli assegni familiari. Essendo competenze che vengono erogate in anticipo dal datore di lavoro creano un credito nei confronti dell'istituto Inps e pertanto vanno gestiti all'interno del medesimo conto di debito verso l'Inps.

Le voci **trattenute previdenziali dipendenti e trattenute fiscali** individuano la parte di retribuzione che dovrà essere versata all'Inps e all'Erario di competenza del dipendente. Nella scrittura daranno quindi origine ad un debito in quanto il costo è già ricompreso nelle voce

retribuzioni. **Arrotondamenti** e **retribuzioni nette** sono voci patrimoniali in quanto rappresentano la prima una sorta di credito/debito che di mese in mese permette di arrotondare il netto da erogare ai dipendenti (saldo delle singole buste), la seconda indica il netto da corrispondere ai dipendenti. La seconda parte del riepilogo indica le componenti di costo a carico della ditta, in particolare i **contributi previdenziali verso l'Inps e/o verso altri enti** (ebav, enpals ecc.).

Al momento del **pagamento delle retribuzioni** avremo:

Dipendenti c/retribuzioni (sp) a Banca c/c 25.475,00

I **contributi** verranno pagati entro il 16 del mese successivo alla competenza, il debito è dato dalla differenza tra il debito per contributi, trattenuti al dipendente e a carico della ditta, e quanto rimborsato al dipendente per conto degli enti previdenziali a titolo di assegni familiari e anticipazioni Inps per malattia o maternità.

Diversi a Banca c/c 10.182,09

Inps c/contributi (sp) 10.087,09

Enti vari previdenziali (sp) 95,00

Si procede quindi, entro il 16 del mese successivo a quello di pagamento delle retribuzioni, al versamento delle ritenute:

Erario c/ritenute a Banca c/c 6.301,73

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Scissione non proporzionale di immobiliare a rischio

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

La **scissione** è un'operazione che presenta notevoli profili di interesse anche per lo scopo di ripianare i **dissidi** tra i soci. Quando la convivenza diventa difficile, l'implementazione di una scissione **non proporzionale** o **asimmetrica** è un valido strumento per evitare reciproche ingerenze: ciascuno proseguirà per la propria strada.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, le criticità emergono quando il patrimonio della scindenda si risolve in un **compendio immobiliare**. In particolare, [la R.M. 9.1.2006, n. 5](#) ha affrontato il caso di una **scissione non proporzionale** di una società immobiliare finalizzata, sostanzialmente, a ripartire il patrimonio tra i soci con **finalità di godimento**.

L'Agenzia delle Entrate, riprendendo quanto espresso dal Comitato Consultivo con il [Parere 13.7.2005, n. 18](#), ha giudicato l'operazione **elusiva** in quanto *"le ragioni ... appaiono ... rinvenibili nella **finalità di suddividere il patrimonio immobiliare della società scissa ... in modo da consentire a ciascun socio di gestire singolarmente i diversi immobili e di destinarli a finalità personali**"*.

Nel caso affrontato dalla R.M. n.5/E/2006, la società istante ha come **oggetto sociale** *"l'acquisto, la vendita, la permuta, la **costruzione** e la **ristrutturazione di immobili** e la gestione di immobili di proprietà sociale"*.

La società è **controllata** in modo **paritario** da **tre fratelli** di cui due sono soci accomandatari ed uno il socio accomandante. Per completezza si ricorda, anche se non pare una questione particolarmente rilevante, come sulle quote gravi un diritto di **usufrutto generale** e **vitalizio** a favore dei **genitori**.

L'aspetto cruciale risiede nel fatto che la **società possiede vari immobili** dei quali una minima parte è data in locazione a terzi, mentre la **maggior parte** degli stessi è **utilizzata** direttamente sia dai **soci** che dagli **usufruttuari**.

I soci hanno proposto un'operazione di **scissione non proporzionale** mediante la quale la società in essere conserva un immobile non divisibile, mentre **nascerebbero tre società** riconducibili ai tre fratelli e contenenti il **compendio immobiliare** di spettanza di ciascuno dei tre fratelli.

L'Agenzia delle Entrate ha sottolineato l'**elusività dell'operazione** in quanto lo scopo della

prospettata scissione si risolve nella finalità di **suddividere** il **patrimonio immobiliare** in modo da consentire a ciascun socio di **gestire singolarmente** i diversi immobili e di destinarli a finalità personali.

L'operazione risulterebbe quindi **elusiva** in quanto **priva di valide ragioni economiche** e diretta a conseguire un vantaggio tributario in quanto si aggirerebbero le norme sulla assegnazione dei beni ai soci (art. 86, co. 1, lett. c) e co. 3 del Tuir).

Le **conclusioni** si basano sui seguenti elementi:

- **l'unipersonalità** delle **società beneficiarie**;
- la **ristretta base familiare** della Sas;
- la **gestione** degli **immobili** di tipo meramente **locatizio**;
- il **patrimonio** della società scissa che sembra risultare ab inizio di **comodo**;
- l'istanza non è né documentata, **né motivata**;
- **non** sono **evidenziate nuove strategie imprenditoriali** conseguenti alla scissione e, per le società beneficiarie, forme imprenditoriali di gestione degli immobili trasferiti;
- la **mancata documentazione** del **dissidio** tra i soci.

Le tesi dell'Amministrazione sono certamente **discutibili** e, di fatto, superate dalla successiva evoluzione normativa in quanto la scissione non crea alcun salto di imposta e l'utilizzo di società con immobili goduti dai soci è efficacemente contrastato dalla **disciplina delle società di comodo** e da quella dei **beni sociali** utilizzati dai **soci**. Gli operatori devono tuttavia prestare la massima attenzione nel muoversi con eccessiva leggerezza su questi temi in quanto si potrebbe "incappare" nelle maglie di una **contestazione**.

L'implementazione di una operazione di questo tipo, pertanto, al di là di argomentazioni solide sotto il piano giuridico, deve essere **attentamente ponderata** anche alla luce degli orientamenti dell'Amministrazione; si raccomanda quindi di supportare l'operazione con **idonea documentazione** sulle **diverse strategie imprenditoriali** dei soci e sull'esistenza di effettivi litigi tra di loro.

E' inutile limitarsi a menzionare i soliti **dissidi**: è bene **documentarli** con corrispondenza, lettere dei professionisti coinvolti, verbali delle assemblee e dei consigli di amministrazione delle società coinvolte.

ACCERTAMENTO

La condotta antieconomica giustifica l'accertamento induttivo

di **Enrico Ferra**

Il **comportamento antieconomico** del contribuente incassa ancora una censura dalla Corte di Cassazione, questa volta sulla congruità delle percentuali di ricarico applicate da un imprenditore individuale nel settore della vendita di abbigliamento.

I giudici di legittimità, con la [sentenza n.1839 del 29 gennaio 2014](#), hanno ribaltato la decisione – piuttosto frettolosa – della **Commissione Tributaria Regionale** favorevole al contribuente, che aveva ritenuto **illegittimo** il ricorso dell'Amministrazione Finanziaria all'**accertamento induttivo in presenza della "riscontrata regolarità della documentazione contabile"**.

Il caso in commento è quello di un commerciante di abiti che, a parere dell'Ufficio, aveva applicato un **ricarico "assai modesto"** alle sue vendite (9,78%) riscontrato dai dati indicati in dichiarazione, denotando di fatto un "chiaro" approccio antieconomico perché **irragionevole in relazione al settore di appartenenza**.

Inoltre, dal confronto – su circa il 90% della merce – tra i prezzi dei capi esposti in vendita e i relativi costi emergenti dalle fatture di acquisto, l'Ufficio, applicando la media aritmetica semplice, aveva riscontrato una percentuale di ricarico di circa il 40%.

La Commissione Tributaria Regionale, sposando la decisione del giudice di primo grado favorevole al contribuente, ne accoglieva le istanze con argomentazioni – si diceva – piuttosto frettolose.

Il giudice di appello, infatti, **pur ravvisando un chiaro indizio di evasione** nell'applicazione dei margini modesti da parte del contribuente, rigettava l'appello dell'Amministrazione Finanziaria contestando il ricorso della stessa al **metodo di accertamento induttivo** a fronte della corretta tenuta della contabilità sul piano formale, senza tuttavia entrare nel merito del ricalcolo effettuato dall'Ufficio.

Al contrario, la Corte di Cassazione ha confermato la bontà dell'operato dell'Ufficio accertatore e ritenuto pienamente legittimo il metodo dell'accertamento induttivo, in presenza di **elementi presuntivi** non opportunamente giustificati e di sicura rilevanza probatoria **"desunti dalla sostanziale antieconomicità del comportamento della titolare della ditta"**.

Pertanto, secondo la Corte, la condotta antieconomica è da sola sufficiente a disconoscere quanto dichiarato dal contribuente e la CTR, del tutto “*contraddittoriamente*”, ha fondato la decisione essenzialmente sulla “regolarità della documentazione contabile”, pur a fronte del chiaro indizio di evasione fiscale.

È difficile ravvedere una contraddizione nell'*iter* seguito dalla CTR. Tuttavia, in relazione al tipo di accertamento effettuato, pare che la contestazione riguardi specifiche poste contabili e non l'intera dichiarazione del contribuente, circostanza che, come noto, consente di prescindere dalla corretta tenuta della contabilità, **diversamente da quanto previsto nel caso dell'accertamento induttivo “puro”**.