

Edizione di lunedì 10 febbraio 2014

EDITORIALI

[Sul redditometro siamo pronti ... quasi ... forse ...](#)

di Giovanni Valcarenghi, Sergio Pellegrino

DICHIARAZIONI

[Lettere d'intento: comunicazione con vecchie regole](#)

di Fabio Garrini

CASI CONTROVERSI

[Operazioni straordinarie e società di comodo](#)

di Giovanni Valcarenghi

REDDITO IMPRESA E IRAP

[L'ospitalità ad agenti nelle riunioni di vendita non sempre è rappresentanza](#)

di Fabio Landuzzi

ENTI NON COMMERCIALI

[Una categoria particolare di enti non commerciali: le leghe sportive](#)

di Guido Martinelli

ACCERTAMENTO

[Il gratuito patrocinio nel processo tributario: limiti di reddito e modalità di accesso](#)

di Massimo Conigliaro

FOCUS FINANZA

[La settimana finanziaria](#)

di **Direzione Finanza e Prodotti - Banca Esperia S.p.A.**

EDITORIALI

Sul redditometro siamo pronti ... quasi ... forse ...

di **Giovanni Valcarenghi, Sergio Pellegrino**

Ascoltando a Telefisco il **Direttore dell'Agenzia Befera** annunciare l'imminente arrivo dei primi accertamenti basati sul **"nuovo"** (si fa per dire) **redditometro**, ci è venuta la curiosità di andare a vedere quante volte il dott. Befera abbia fatto il medesimo annuncio.

Da quello che ci consta, con quello dello **scorso 30 gennaio** Befera ha fatto cifra tonda, perché siamo arrivati al **decimo annuncio in quasi tre anni e mezzo** (ma potrebbe essercene sfuggito qualcuno): un risultato straordinario, considerando che il provvedimento che ha modificato la disciplina dell'accertamento sintetico era contenuto nel **decreto legge 78 del 31 maggio 2010** e quindi in un atto normativo di carattere provvisorio avente forza di legge, che dovrebbe essere adottato in casi straordinari di **necessità e urgenza** dal Governo. Evidentemente l'urgenza non era poi tanta ...

Di redditometro Befera ha parlato **ovunque** – dai **convegni dei commercialisti** alle **audizioni parlamentari**, da **Uno Mattina** alla **convention di Comunione e Liberazione**, da **Telefisco** al **Salone della Nautica**: probabilmente per non scontentare nessuno di questi **variegati uditori**, si è sentito in dovere di fare il **fatidico annuncio** in ogni consesso.

Di seguito un *collage* delle dichiarazioni di questi anni, con la data in cui sono state effettuate.

"Il decreto attuativo del nuovo redditometro sarà emanato fra tre o quattro settimane e non sarà strutturato su semplici automatismi, bensì su criteri di misura delle spese effettive rapportate alla loro sostenibilità nel tempo". **18 settembre 2010**

"Arriveranno milioni di avvisi di non congruità alle risultanze del nuovo redditometro". **24 settembre 2010**

"Il direttore dell'Agenzia delle Entrate, in merito alle notizie più volte apparse sulla stampa circa le modalità di applicazione del nuovo redditometro e il coinvolgimento di milioni di contribuenti, afferma quanto segue:

- l'attuazione dell'articolo 22 del dl 78/2010 è ancora in fase di studio;*
- prima dell'emanazione del provvedimento attuativo, saranno convocate le parti interessate;*
- ogni anticipazione, da qualsiasi fonte provenga, sul contenuto del provvedimento è priva di ogni fondamento".* **28 settembre 2010 – Comunicato stampa**

“Siamo quasi pronti, stiamo ragionando sul modello e appena saremo pronti convocheremo le categorie, perché vogliamo fare una cosa non soggetta a critiche, tecnicamente inattaccabile e di sicuro successo nel recupero di evasione fiscale”. **15 ottobre 2010**

“Il redditometro partirà sulle dichiarazioni 2009 presentate entro il 5 ottobre 2010 e dunque c'è tempo fino a marzo”. **15 novembre 2010**

“Per ciò che concerne il c.d. redditometro, la sperimentazione del nuovo strumento avverrà a partire da metà aprile o inizio maggio, e sarà terminata potenzialmente prima del termine dei versamenti di giugno”. **10 marzo 2011**

“Il redditometro partirà fra un mese”. **22 settembre 2011**

“Il nuovo redditometro sarà operativo entro il 1° semestre del 2012”. **31 gennaio 2012**

“Il nuovo redditometro arriverà entro la fine del mese di ottobre”. **16 ottobre 2012**

“Questo strumento dà più garanzie ai contribuenti, perché è basato su un doppio contraddittorio, e verrà utilizzato per non più di 30-35mila controlli mirati. Abbiamo avuto l'ok del Garante della privacy. È un processo complesso, che coinvolge tutti gli intermediari, ma pensiamo di poter essere operativi già da metà anno. Verso marzo-aprile avvieremo una fase di sperimentazione per poi partire subito dopo”. **30 gennaio 2013**

“Per il 2013, i controlli realizzati con il redditometro saranno meno dei 35.000 previsti. Abbiamo le ultime piccole cose da sistemare e il numero significativo lo faremo l'anno prossimo”. **3 ottobre 2013**

“Siamo pronti, a breve emaneremo la direttiva. Ci limiteremo ai casi più eclatanti”. **30 gennaio 2014**

... A quando il prossimo annuncio?

DICHIARAZIONI

Lettere d'intento: comunicazione con vecchie regole

di **Fabio Garrini**

Sarà capitato a molti colleghi di ricevere una telefonata da un proprio cliente di Studio che chiede lumi circa il corretto comportamento da tenere in relazione alla (ormai ben nota e roduta) **comunicazione delle lettere d'intento**: diversi esportatori abituali, nell'inviare a propri fornitori la richiesta di non applicazione dell'IVA (la cosiddetta "lettera d'intento", appunto) **dichiarano che da quest'anno si occuperanno direttamente loro dell'adempimento telematico** in oggetto.

Quindi, chi riceve tale richiesta, **è libero da adempimenti?** Le cose non stanno esattamente in questo modo e, onde evitare future sgradevoli inconvenienti, meglio fare chiarezza sul punto, anche in vista della prossima scadenza del 16 febbraio relativa alla comunicazione da inviare per le operazioni poste in essere, con non imponibilità IVA ex art. 8 c. 1 lett. c DPR 663/72, effettuate nel corso del mese di gennaio. Si ricordi infatti che, grazie al **DL 16/12**, la comunicazione non va inviata con riferimento al momento di ricezione del documento (com'era in precedenza), ma facendo riferimento al **periodo di liquidazione** nel quale vengono poste in essere, per prime, le operazioni non imponibili di forza della richiesta del cliente.

La modifica "in itinere"

La questione va riferita ad una modifica normativa contenuta nel **Disegno di Legge n. 958/2013** (il cosiddetto "disegno di legge sulle semplificazioni"): è previsto che – con riferimento alla operazioni da effettuarsi a partire dal 1° gennaio 2014 – tale adempimento **non debba più essere assolto dal fornitore** (ossia colui che sino ad oggi se ne è occupato), ma **direttamente dall'esportatore abituale**, che deve successivamente provvedere a consegnare la dichiarazione d'intento al cedente o prestatore, unitamente alla ricevuta dell'avvenuta presentazione all'Agenzia delle Entrate.

Quindi l'adempimento telematico si dovrebbe spostare dal cedente/prestatore al cessionario/committente (cioè dal fornitore che emette la fattura al cliente che chiede di non applicare l'imposta). In capo al **fornitore** vi sarà l'obbligo di **verificare**, prima di effettuare l'operazione senza l'applicazione dell'Iva, di aver ottenuto dal cessionario o committente la dichiarazione d'intento trasmessa da costui all'Amministrazione Finanziaria, unitamente alla ricevuta dalla stessa rilasciata: diversamente, nel caso di mancato addebito dell'imposta sul valore aggiunto, incorre nella citata sanzione del precedente co. 3, ovvero dal 100% al 200% dell'Iva non esposta in fattura.

L'art. 22, co. 3, del Disegno di Legge n. 958/2013 stabilisce, infine, che le predette novità normative di cui ai precedenti co. 1 e 2 si applicheranno a partire dalle dichiarazioni d'intento relative ad operazioni da effettuare, senza applicazione dell'Iva, a decorrere dallo scorso **1° gennaio 2014**.

La questione più delicata pare proprio la decorrenza, posto che il **prossimo 16 febbraio** è in scadenza, in capo ai fornitori, l'obbligo di presentare le comunicazioni relative alle operazioni effettuate nel mese di gennaio 2014.

Sul punto alcuni osservano come il disegno di legge rechi come decorrenza lo scorso 1 gennaio e, visto il risalto che è stato dato alla disposizione, **non è ipotizzabile un'inversione di rotta** da parte del Legislatore; ragione per cui, una volta che la disposizione sarà approvata, questa **dovrebbe dare copertura retroattiva a quanto avvenuto dall'inizio dell'anno**. Secondo questa tesi il fornitore non dovrebbe ad oggi compiere alcun adempimento, mente il cliente effettuerà la comunicazione solo quando tale disposizione sarà vigente (e quando il nuovo modello verrà approvato).

Chi scrive è però oltremodo diffidente sul punto. Trattandosi, appunto, di un disegno di legge, questo potrebbe essere esaminato anche tra molto tempo (e con l'instabilità politica attuale il caso è tutt'altro che remoto), oppure potrebbe mai entrare in vigore; peraltro, quand'anche fosse approvata tale nuova disciplina, chi può assicurare che il 1 gennaio 2014 non sia diventato 1 gennaio 2015 ovvero 2016, ecc?

Senza dimenticare che la scheda informativa sul sito dell'Agenzia delle Entrate (per quanto questa possa valere ma comunque, se non è una prova, almeno pare un utile indizio), al momento della pubblicazione del presente contributo, reca ancora la previsione dell'onere di invio telematico dei dati a carico del fornitore.

Pertanto, tenendo anche in considerazione le **pesanti sanzioni** in caso di omissione della comunicazione (dal 100% al 200% dell'imposta non addebitata), pare oltremodo consigliabile continuare utilizzando le vecchie regole; questo ben consci che se anche fosse approvata una diversa disciplina con effetto retroattivo, **di certo nessuna contestazione potrebbe essere sollevata a carico del fornitore che dovesse aver inoltrato una comunicazione che, a posteriori, sarebbero risultata non dovuta**.

In questo caso (come peraltro in molti altri), **meglio essere oltremodo cauti...**

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.

REDDITO IMPRESA E IRAP

L'ospitalità ad agenti nelle riunioni di vendita non sempre è rappresentanza

di **Fabio Landuzzi**

Accade non di rado che le imprese sostengano **costi per l'organizzazione di incontri di lavoro** con la rete esterna di vendita, tipicamente con i propri **agenti**, per la **condivisione di informazioni**, l'illustrazione di **nuovi prodotti**, di **nuovi mercati**, di modifiche dei **listini** ed anche per l'organizzazione di momenti di **formazione** della rete sull'impiego di **nuove tecniche di vendita** o **nuovi supporti informatici**. I costi per l'organizzazione di questi incontri sono quasi sempre **sostenuti direttamente dalla ditta mandante** e comprendono, oltre alla locazione delle sale, anche i tipici **costi di ospitalità** quali vitto e alloggio per gli agenti; si tratta peraltro di incontri che si svolgono in giornate lavorative, ed in cui l'eventuale componente ludica è normalmente limitata, laddove l'incontro duri più di una giornata, alla organizzazione della serata.

Ebbene, per questi costi di **ospitalità a terzi**, ovvero a soggetti che non sono né dipendenti e né clienti della società, bensì degli agenti e quindi sotto il mero profilo formale dei fornitori di servizi, si pone il tema della **qualificazione della natura fiscale** della spesa; infatti, l'Amministrazione nella [CM n. 34/E del 2009](#), par. 6.1.1, nel riferirsi alle spese di ospitalità sostenute nei confronti di soggetti diversi dai clienti **ne esclude la piena deducibilità** ma avuto riguardo ai costi sostenuti per l'ospitalità relativa alla **partecipazione degli agenti** agli stessi eventi richiamati al co. 5, dell'art. 1, del DM 19 novembre 2008, ovvero alle **fiere, esposizioni, mostre**, ecc.. Infatti, in questi casi, solo l'ospitalità offerta a clienti, anche potenziali, sfugge dalla qualifica di spesa di rappresentanza.

Il **caso qui trattato**, però, si presenta assai **diverso** rispetto a quelli che sono regolati dal citato co. 5 del DM ed a cui la menzionata CM fa riferimento. Infatti, gli incontri con la rete di vendita di cui si tratta sono diretti ad un **interesse economico ben preciso della società** committente, ed hanno lo scopo di assicurare che le performance qualitative e quantitative della rete esterna di vendita vengano sistematicamente monitorate, presidiate e migliorate. Vi sono casi in cui la **partecipazione** a questi incontri da parte degli agenti viene addirittura **inserita negli accordi di agenzia** proprio perché la loro presenza risponde ad un **interesse specifico della società** la quale usa quindi ogni strumento disponibile, ivi incluso quello di sostenere i relativi costi della loro partecipazione, per superare l'altrimenti naturale resistenza degli agenti ad assicurare la loro costante presenza ai meeting.

In questo contesto, pertanto, **vengono** palesemente **meno i presupposti della gratuità**, e della **finalità promozionale**, che ineludibilmente contraddistinguono le spese di rappresentanza; per cui, si ritiene corretto concludere che i costi sostenuti dall'impresa per l'**ospitalità degli agenti nei meeting di lavoro** non presentino connotati tali da poter configurare la fattispecie delle spese di rappresentanza. Si tratta invero di costi **riferiti alla organizzazione e gestione della rete esterna** di vendita, i quali sono **direttamente afferenti alle attività** da cui derivano e sono prodotti i ricavi di vendita della società.

Questa conclusione ha trovato conferma nella [Norma di comportamento n. 177 dell'Associazione Italiana Dottori Commercialisti](#) la quale sottolinea che nel caso di ospitalità offerta ad agenti, in presenza di **motivazioni economico-aziendali differenti dalla mera finalità promozionale**, va **esclusa la qualificazione** delle spesa come **rappresentanza**; bensì, la spesa di ospitalità, essendo sostenuta per una **migliore economicità nella gestione** dell'attività della committente, andrà trattata sotto il profilo fiscale sulla base dei principi generali dell'inerenza dei costi.

Tale conclusione, si ritiene debba valere a maggior ragione ogni qualvolta la partecipazione ai meeting di lavoro da parte degli agente viene posta come adempimento ad un'obbligazione contrattuale; unica **condizione necessaria**, è che **non si tratti di eventi** caratterizzati da **finalità di pubbliche relazioni**, di **miglioramento dell'immagine aziendale**, e simili, per i quali invece l'ospitalità in oggetto, non riguardando dei clienti, rientrerebbe necessariamente nel novero della rappresentanza.

ENTI NON COMMERCIALI

Una categoria particolare di enti non commerciali: le leghe sportive

di **Guido Martinelli**

Le leghe di società sportive in generale

La maggior parte degli sports di squadra ha visto o vede le società partecipanti all'attività di vertice raggrupparsi in enti di secondo grado, generalmente costituiti in forma di **associazioni non riconosciute ai sensi degli artt. 36 e ss. cod. civ.**, denominati **"leghe di società"**. La prima a costituirsi fu l'attuale lega calcio professionisti, nata nel maggio del 1946. Negli anni 70 il fenomeno investì la pallacanestro, con la nascita della lega maschile di serie "A", quella femminile e quella dei campionati inferiori; la pallavolo vide, inizialmente, una lega unica per il settore maschile e femminile, poi scissa in due per la serie "A" e la costituzione di una nuova lega per le serie inferiori. Nacquero, poi, a cavallo tra gli anni '80 e '90, tra alterne fortune, quella di hockey a rotelle, di rugby, di pallanuoto, di pallamano e di hockey ghiaccio.

Le leghe nascono, inizialmente, per il raggiungimento di **tre obiettivi**: un ruolo di **syndacation**, ossia di tutela degli interessi corporativi delle aderenti nei confronti del "governo" federale, alla stregua di qualsiasi altra organizzazione di categoria operante nella società civile; un'attività di **consulenza e assistenza** nei confronti delle aderenti su temi connessi all'organizzazione societaria, alla comunicazione e alla gestione giuridico-amministrativa; un'attività di **marketing** di gruppo tesa a vendere il prodotto sports di vertice.

Progressivamente l'attività di lobbies si è trasformata, in alcuni casi, in attività di governo.

In molti casi, **le leghe**, hanno ricevuto, con lo strumento della c.d. **"convenzione"**, il **trasferimento di funzioni di "governo" ossia legate all'organizzazione del proprio campionato di riferimento**. Tale scelta è stata, in alcuni casi, addirittura favorita dalle stesse Federazioni che vedevano tali strutture, a carattere privatistico, gestire funzioni proprie delle Federazioni con proventi e personale propri senza onere per la struttura pubblica.

Ne deriva che tali enti si identificano in vere e proprie **organizzazioni di categoria**, quali enti rappresentativi degli interessi delle società sportive di riferimento, ma, come tali, prive della possibilità di qualificarsi "associazioni sportive dilettantistiche" e, pertanto, come tali **soggette** alla perdita della qualifica di ente non commerciale ai sensi e per gli effetti **dell'art. 149 Tuir**.

Si ritiene, invece, possibile per tali enti il riconoscimento di compensi sportivi **ex art. 67 primo comma lett.m) del Tuir** (ovviamente ad eccezione delle leghe di sport professionistici) in quanto la norma trova applicazione nei confronti di “qualunque organismo, comunque denominato” e non solo nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche.

Tali aspetti fiscali e il convenzionamento con la Federazione appare scelta non immune da critiche. Infatti, l'esistenza di un organo dotato di soggettività e bilanci propri con funzioni pubblicistiche – quelle legate all'organizzazione dello sport – imporrebbe una **vigilanza ed un controllo** che non sempre viene esercitata dalle Federazioni stesse.

Tali problematiche non apparivano superabili dalla **costituzione a latere** delle Leghe quali associazioni, (vedi, ad esempio, per la pallacanestro, il consorzio società basket serie “A” – SOBASA -) **di strutture societarie** che gestivano, di fatto, tutta l'attività mercantile posta in essere dalle leghe stesse, al fine di evitare il rischio della perdita della qualifica di ente non commerciale e il timore di possibili ingerenza da parte delle stesse Federazioni, sulle attività economiche poste in essere dalle strutture ritenute organi federali.

In particolare la lega pallavolo

La lega pallavolo serie “A” maschile, in maniera innovativa rispetto alle altre discipline, piuttosto che creare strutture esterne, **ha trasformato la sua natura giuridica da associazione non riconosciuta in consorzio con attività esterna** ai sensi degli artt. 2602 e seguenti del codice civile. Le ragioni tecniche che hanno indotto l'organismo rappresentativo delle società di vertice del campionato di volley della massima serie a effettuare questa scelta, sono molteplici.

Valutato che, comunque, si correva il “rischio” di rendere commerciale tutta l'attività svolta, ha preferito scegliere la strada di considerare tutto “commerciale” ma **acquisire il vantaggio della responsabilità limitata** di cui gode il consorzio rispetto all'associazione.

Vi è stato, poi, un ragionamento connesso a quello che è, in senso proprio, il ruolo della Lega. L'ente, come associazione, istituzionalmente, ha natura non lucrativa. Era, invece, chiara la volontà delle società aderenti di poter utilizzare il loro organismo rappresentativo anche per poter ottenere dei ristorni economici dalla gestione collettiva, ad esempio, di diritti propri degli aderenti quali quelli connessi alle riprese televisive. **Pertanto si richiedeva una ripartizione di utili che la natura non profit dell'associazione non poteva dare.** Ecco che la trasformazione in consorzio ha voluto significare dare alla Lega anche un ruolo determinante in attività che possano stornare ricchezza alle proprie associate.

Interessante, appare, infine ricordare come la Lega pallavolo si è trasformata in consorzio. Lo ha fatto proprio con una **delibera di trasformazione**, senza costituire, quindi, un nuovo soggetto ma modificando la natura giuridica dell'associazione già esistente.

ACCERTAMENTO

Il gratuito patrocinio nel processo tributario: limiti di reddito e modalità di accesso

di **Massimo Conigliaro**

Tutti i contribuenti hanno **diritto ad una difesa**, anche se non se la possono permettere. Sulla base di questo elementare principio, le disposizioni sul **gratuito patrocinio** assicurano ai non abbienti il diritto, garantito dall'art. 24 della Costituzione, di agire e difendersi anche davanti alle Commissioni Tributarie.

Attualmente il **limite di reddito** per fruire di tale beneficio è fissato in **€ 10.766,33**, così come stabilito dal Decreto del Ministero della Giustizia del 2 luglio 2012, pubblicato in Gazzetta Ufficiale 25 ottobre 2012, n. 250.

Il patrocinio a spese dello Stato è disciplinato dalla parte III del **D.P.R. 30 maggio 2002, n. 115**. *“Se l'interessato convive con il coniuge o con altri familiari – precisa l'art. 76, comma 2 del citato decreto – il reddito è costituito dalla **somma dei redditi** conseguiti nel medesimo periodo da ogni componente della famiglia compreso l'istante”.*

Il limite di reddito deve essere poi **elevato di 1.032,91 per ognuno dei familiari conviventi** (art. 92). Sempre ai fini della determinazione del reddito imponibile per l'ammissione al gratuito patrocinio, l'art. 76, comma 3, del D.P.R. n. 115 del 2002 prevede che si deve tener conto *“anche dei redditi che per legge sono esenti dall'Irpef o che sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ovvero ad imposta sostitutiva”.*

Per tale valutazione si fa riferimento al reddito imponibile ai fini dell'Irpef risultante dall'**ultima dichiarazione**.

Le **condizioni** per essere ammessi al gratuito patrocinio sono:

- lo **stato di povertà**;
- la **probabilità di un esito favorevole della causa** (*fumus boni iuris*).

Con l'istanza deve essere documentato lo stato di povertà della parte contribuente. Per ottenere l'ammissione al gratuito patrocinio non è necessario che l'istante sia nullatenente, ma è sufficiente che sia in condizioni economiche tali da non poter sopportare i **costi del processo tributario**.

L'istanza, debitamente documentata, va presentata presso le Segreterie delle Commissioni Tributarie dove opera una **Commissione per il Patrocinio a Spese dello Stato** e deve contenere gli elementi indicati dagli artt. 78, 79 e 122 del D.P.R. n. 115/2002; la richiesta può essere formulata anche nel corso del giudizio, sin tanto che non sia stata celebrata l'udienza di trattazione. Nel caso di **Sezione Staccata** della Commissione Tributaria Regionale, l'istanza va presentata presso la sede "centrale" della Commissione Regionale.

La Commissione ha una **composizione variegata**, è presieduta da un presidente di sezione (della Commissione Tributaria) e ne deve far parte un giudice, designato dal presidente della commissione tributaria; è altresì presente un rappresentante delle categorie professionali abilitate alla difesa tributaria, scelto dal Presidente della Commissione tra una terna di nomi segnalata dall'Ordine Professionale.

I giudici tributari che fanno parte della commissione, hanno **l'obbligo di astenersi** nei processi riguardanti controversie da loro esaminate quali componenti della commissione stessa. Le **funzioni** che gli articoli 79, 124, 126, 127 e 136 del D.P.R. 115/2002 attribuiscono, anche in modo ripartito, al consiglio dell'ordine degli avvocati e al magistrato sono svolte – in ambito tributario – solo dalla commissione del patrocinio a spese dello Stato.

Nei dieci giorni successivi alla presentazione dell'istanza, la Commissione decide, sulla base degli elementi forniti dal richiedente, la concessione del beneficio. Allo stato attuale, alcune Commissioni informano il contribuente della **data di trattazione dell'istanza**, altre provvedono direttamente e comunicano l'esito; laddove risultino mancare alcuni documenti, la Commissione sospende l'esame della pratica e chiede **l'integrazione della documentazione**.

Il richiedente ammesso al patrocinio può **scegliere il difensore** tra i professionisti abilitati alla difesa tributaria (dottori commercialisti, ragionieri, avvocati, consulenti del lavoro) e tra quelli iscritti negli elenchi indicati all'art. 12, comma 2, D. Lgs. n. 546/92.

Il ricorso della parte ammessa al patrocinio a spese dello Stato è **esente dal contributo unificato**. E' da segnalare che, al momento della presentazione del ricorso, la parte contribuente **non ha ancora evidenza** documentale dell'ammissione al patrocinio a spese dello stato. All'atto della proposizione del ricorso, il difensore, pertanto, evidenzierà che la parte – avendone i requisiti – **ha richiesto** il patrocinio a spese dello Stato e barrerà l'apposita casella nella Nota di Iscrizione a Ruolo.

Particolare è il caso in cui sia intervenuta **sentenza dichiarativa di fallimento**. In tale circostanza il curatore ha l'onere di presentare un'apposita istanza al Giudice Delegato del Tribunale di competenza: se questi attesta la mancanza del denaro necessario per le spese, il fallimento ha titolo per essere ammesso al patrocinio a spese dello Stato (art. 144).

Una volta definita la causa e qualora non sia cambiata la situazione economica del contribuente, il difensore – **a prescindere dall'eventuale condanna alle spese** – presenterà **istanza di liquidazione** al Presidente della sezione della Commissione Tributaria che ha reso la

sentenza. L'**onorario e le spese** spettanti al difensore sono liquidati dall'autorità giudiziaria con decreto di pagamento, tenuto conto della natura dell'impegno professionale, in relazione all'incidenza degli atti assunti rispetto alla posizione processuale della persona difesa.

A fronte della comunicazione del decreto di liquidazione, **il difensore** trasmetterà alla Commissione a Spese dello Stato la **fattura** relativa all'importo liquidato, intestata a Ministero Economia e Finanze, Direzione Centrale Servizi Tesoro, Roma, codice fiscale 80415740580. E nell'arco di qualche mese avviene il pagamento.

FOCUS FINANZA

La settimana finanziaria

di **Direzione Finanza e Prodotti - Banca Esperia S.p.A.**

Settimana erratica per tutti i mercati

In una settimana dominata dai dubbi in merito alla validità dei macro report pubblicati, ISM in primo luogo, **le borse americane** mostrano una performance erratica che, sui cinque giorni, ha visto i tre indici principali perdere circa un punto percentuale. Ancora attivo il flusso di notizie generate dall'evolversi della Reporting Season.

Dow -1.39 %, S&P -1.16%, Nasdaq -0.99%.

Mercati asiatici di nuovo negativi. In una settimana contraddistinta dalla chiusura della Cina per le festività del capodanno, il Giappone subisce in pieno la pressione delle vendite e, nonostante una Reporting Season abbastanza convincente, fa vedere il peggior calo da sei mesi ad oggi.

Nikkei -3.03%, Hang Seng -2.5%, Sidney -0.45% , Shanghai NA

I numeri Macro, che sembrano delineare una situazione migliore delle aspettative, in Europa hanno sostanzialmente tenuto a galla **l'Eurostoxx 50** che, sui cinque giorni, ha mostrato un calo inferiore al mezzo punto percentuale.

Dollaro stabile, ma che guadagna sull'Euro riportandosi in area 1.36 successivamente all'intervento di Draghi.

Labor Report sotto esame in USA, Cina chiusa, il Giappone collassa

In America c'era molta attesa per i numeri relativi al mercato del lavoro, soprattutto dopo i dati relativi all'ISM manifatturiero risultati molto inferiori alle attese, ai quali potrebbero avere contribuito anche le condizioni meteorologiche avverse, tesi per altro suffragata da una pubblicazione di una ISM servizi, invece, migliore delle aspettative. I dati del Labor report erano comunque il cardine dell'attenzione degli investitori: gli analisti si interrogano sulla valenza della lettura relativa al mese scorso, la decelerazione nella creazione di posti di lavoro è dovuta ad elementi contingenti o segnala l'interruzione della moderata crescita dell'attività economica USA? L'indice ADP, che di solito anticipa in modo abbastanza corretto i risultati del Labor report, ha deluso, indicando 175K occupati contro attese per 185K. Nella giornata di

giovedì a sostenere l'ottimismo sono arrivate le parole sul "debt ceiling" dello speaker della Camera John Boehner, che non ha escluso l'appoggio dei repubblicani ad un aumento del tetto sul debito senza condizioni. I numeri relativi al mercato del lavoro non sono stati entusiasmanti, con la creazione di solo 113K buste paga contro 180K attese, ma andando a esaminare il Breakdown dei dati emerge che il decremento è quasi interamente imputabile a una diminuzione dei posti di lavoro statali (ed è quindi meno drammatico rispetto a una situazione con un alto impatto su manifattura e servizi). C'è, di nuovo, l'effetto sul numero di occupati delle condizioni atmosferiche avverse.

Le dinamiche relative alle borse asiatiche sono state pesantemente influenzate dalla chiusura di tutti i mercati cinesi per le festività del Capodanno. Comunque, nonostante il periodo di vacanze, il Dipartimento Centrale di Statistica di Pechino si è premurato di pubblicare una serie di dati, indicando un rallentamento dell'economia. Ciò ha gettato benzina sul fuoco, già acceso dai problemi dei mercati emergenti, innescando un ritracciamento che ha compromesso la performance dei pochi mercati del Far East aperti.

In particolare, la Borsa di Tokyo che, grazie alle prospettive delle Abenomics, aveva mostrato la miglior performance sull'anno tra tutti i mercati nel 2013, ha ritracciato in modo veloce e drammatico, arrivando a far registrare una perdita da inizio anno pari al 15%.

Non hanno influito positivamente le pubblicazioni di una serie di utili piuttosto convincenti: molte aziende nipponiche, come Panasonic, Mazda Motors, e Toyota hanno pubblicato utili nettamente superiori alle attese, beneficiando della esposizione che il fatturato di queste compagnie ha verso l'estero e del conseguente effetto positivo della debolezza dello Yen contro Dollaro ed Euro. Di tutt'altro tono i risultati disastrosi di Sony che, nell'anno fiscale che chiuderà a Marzo, perderà 1.2 Bn USD, licenzierà altri 5000 dipendenti e, secondo quanto anticipato da voci di mercato, vedrebbe il CEO e Presidente Kazuo Hirai prendere la storica decisione dell'abbandono del business dei televisori (spina nel fianco di tutti produttori di elettronica di consumo) e quello dei Computer portatili. Nemmeno Xperia sembra in grado di fraporsi con successo tra corazzate come Samsung e Apple nel comparto degli Smartphones di alta gamma. Completano il disastro i flop al Box Office di pellicole come White House Down.

In Europa l'evento principale era rappresentato dal Meeting della ECB di giovedì, anticipato da una serie di dati Macro, segnatamente i PMI eurozone relativi ai servizi migliori del Consensus. Secondo alcuni autorevoli analisti, il dato europeo è stato rivisto al ribasso (51.6 da prec 51.9) per lo più a causa della revisione di quello tedesco (53.1 da 53.6), ma il recupero di quello italiano (a 49.4 da 47.9) e il livello elevato di quello spagnolo (54.9 da prec 54.2) continuano a confermare la tesi di un'accelerazione dell'attività economica nella periferia europea. Nella stessa direzione è andata la lettura dei Factory Orders tedeschi, risultati inferiori alle attese, portando gli investitori a considerare più probabile una stabilizzazione dell'economia tedesca rispetto a uno scenario di forte crescita.

Nel Meeting di giovedì Draghi ha lasciato i tassi di interesse invariati allo 0,25 %, inoltre ha

ribadito che ECB manterrà i tassi a questo livello per molto tempo e che al momento non vede trend di deflazione in atto. Si è anche detto convinto del fatto che l'economia dell'Eurozona abbia mostrato una buona dose di resistenza alle vibrazioni e alla volatilità innescate dai problemi degli Emerging Markets.

Reporting Season ancora interessante

Meno densa di appuntamenti con le trimestrali la settimana che si è appena conclusa, ma alcuni report sono stati comunque degni di nota.

Disney ha pubblicato utili di molto superiori alle attese: 1.03 USD per azione, rispetto a un risultato pari a 77 cents dello scorso anno, meglio dei 91 cents del consensus. Dalla "House of Mouse", così viene chiamato il complesso fortificato di Burbank dove ha sede la compagnia, arrivano per questo trimestre solo notizie positive. Spicca la rinascita dei leggendari Animation Studios, con "Frozen" che si avvicina a 1Bn USD di incassi. La franchise Marvel, acquistata da Stan Lee il giorno in cui il Board di Disney realizzò di avere l'80% del proprio fatturato sbilanciato verso individui di sesso femminile di età compresa tra i 12 e i 16 anni, si sta rivelando una autentica macchina da soldi. Secondo il CEO Rob Iger, ad esempio, il secondo capitolo di Capitan America dovrebbe battere i risultati già molto brillanti del primo, esattamente come era successo per i titoli dedicati a Thor e ad Iron Man. Inoltre, è ottimo il risultato di Home Video e Merchandising legati ai titoli usciti negli scorsi trimestri. Ancora nessuna previsione per ciò che potrebbe emergere dall'acquisizione di Lucas Film.

Unica nota stonata la partenza di Jerry Bruckheimer per Paramount.

Time Warner ha fatto registrare utili leggermente migliori delle attese, i fornitori di servizi di Pay TV stanno pagando di più pur di aggiudicarsi i programmi sviluppati da TW. Il 70% dell'operating income della compagnia deriva dai cosiddetti "Cable Contents". Warner Bros ha messo a segno due titoli importanti e con un ottimo ritorno al Box Office: Gravity e la seconda pellicola de "lo Hobbit". Anno su anno perde però CNN, che aveva beneficiato degli alti introiti generati durante la copertura delle Elezioni Presidenziali. Si prepara lo Spin-Off di Time Magazine, in una strategia che prevede l'abbandono della carta stampata.

Rallenta la crescita degli abbonati di **Twitter** e la prima comunicazione dei numeri della società di micro-blogging, anche se le revenues sono nettamente migliori del previsto, si trasforma in una delle giornate più difficili della storia della sua pur breve quotazione, con il prezzo del titolo che sprofonda di 22 punti percentuali.

General Motors ha riportato utili inferiori alle aspettative 67 cents sul quarto trimestre vs attese per 87. L'utile 4Q 2012 era stato pari a 48 centesimi. Anche il fatturato è risultato essere globalmente sotto le attese degli analisti, 40.5 Bn Usd contro 41 attesi e rispetto ai 39 Bn di un anno fa. Come sempre il peggior risultato, che affossa il quadro generale, viene dall'Europa, ma questo trimestre non è brillante nemmeno il risultato dell'Asia Ex China. Vi era molto interesse per la prima Conference Call di Mary Barra, prima donna della storia ad essere

al timone di un gruppo Automotive USA.

Per la parte della Stagione Utili europea, ottimi i risultati di UBS Daimler e Munchener Rueck, mentre delude Credit Suisse a causa di accantonamenti maggiori del previsto finalizzati a fronteggiare possibili problemi legali in America.

Alcatel Lucent torna al primo trimestre positivo in due anni .

Settimana macro leggera, come sempre dopo il Labor Report.

Come sempre la settimana successiva alla pubblicazione del rapporto sul mercato del lavoro offre pochi spunti di carattere Macro. Sarà così anche nei prossimi cinque giorni, che vedranno in arrivo, oltre i consueti Jobless Claims, solo le Vendite al Dettaglio, Industrial Production & Capacity Utilization e l'Indice di Confidenza elaborato dall'Università del Michigan.

La Reporting Season volge al termine negli USA ma ci saranno ancora da esaminare le trimestrali di Nvidia, CBS Cisco Systems, Pepsi, Kraft Food e Applied Materials

La Reporting Season in Europa prevede le trimestrali di L'Oreal, Barclays Plc, Saipem, Heineken, SocGen, ABB, Nestle e Eni e BNP.

Il presente articolo è basato su dati e informazioni ricevuti da fonti esterne ritenute accurate ed attendibili sulla base delle informazioni attualmente disponibili, ma delle quali non si può assicurare la completezza e correttezza. Esso non costituisce in alcun modo un'offerta di stipula di un contratto di investimento, una sollecitazione all'acquisto o alla vendita di qualsiasi strumento finanziario nè configura attività di consulenza o di ricerca in materia di investimenti. Le opinioni espresse sono attuali esclusivamente alla data indicata nel presente articolo e non hanno necessariamente carattere di indipendenza e obiettività. Conseguentemente, qualunque eventuale utilizzo – da parte di terzi – dei dati, delle informazioni e delle valutazioni contenute nel presente articolo avviene sulla base di una decisione autonomamente assunta e non può dare luogo ad alcuna responsabilità per l'autore dell'articolo.