

## Edizione di sabato 15 marzo 2014

### ISTITUTI DEFLATTIVI

[L'Agenzia fa il punto sui risultati della mediazione](#)

di Massimo Conigliaro

### CONTABILITÀ

[Distribuzione dei dividendi nelle società di capitale](#)

di Viviana Grippo

### CASI CONTROVERSI

[Locazione di immobili con opzione di acquisto](#)

di Giovanni Valcarenghi

### ACCERTAMENTO

[Redditometro, la Cassazione severa sul nucleo familiare. Esclusi i redditi dei conviventi](#)

di Maurizio Tozzi

### CONTROLLO

[Sindaco Unico Vs Revisore Legale: un dilemma irrisolto](#)

di Fabio Pauselli

## ISTITUTI DEFLATTIVI

---

### **L'Agenzia fa il punto sui risultati della mediazione**

di Massimo Conigliaro

Oonestamente avevamo un **percezione diversa**. Girando l'Italia in lungo ed in largo con il **Master Breve**, ascoltando i colleghi di diverse città, la sensazione era che la mediazione tributaria non avesse avuto un grande **appeal** tra i contribuenti. I dati dell'Agenzia delle Entrate dicono il contrario e non possiamo che prenderne **favorevolmente atto**. La **scommessa legislativa** su questo nuovo strumento per le liti di valore fino a 20 mila euro e l'impegno dell'Amministrazione Finanziaria – che ha fissato obiettivi assai **sfidanti** per gli uffici periferici – hanno portato **un contribuente su due** a chiudere la partita con il fisco già nella fase di pre-contenzioso amministrativo. Con un [comunicato stampa](#) diramato ieri, l'Agenzia delle Entrate ha diffuso i dati del primo anno e mezzo di applicazione della norma.

Nel periodo 2 aprile 2012 – 2 ottobre 2013 sono state “attivate” **125 mila mediazioni** e se ne sono chiuse **positivamente quasi 72 mila**, con una percentuale di definizione del **57%**. E nel 97% dei casi ciò è avvenuto nei 90 giorni previsti dalla procedura, riducendo così in modo significativo il contenzioso tributario.

*“La diminuzione considerevole del contenzioso – si legge nel comunicato stampa – si registra soprattutto sulle liti fino ai 20 mila euro cioè quelle interessate dalla mediazione. Nei primi nove mesi del 2013, infatti, le mini controversie scendono del 25% rispetto allo stesso periodo del 2012, passando da 59mila a 44.229. Si attesta intorno a 31 mila il numero di ricorsi di importo superiore ai 20 mila euro, segnando una lieve variazione dello 0,5% tra il periodo di riferimento del 2013 e lo stesso periodo del 2012. Questo dato rimarca indirettamente proprio l’efficacia della mediazione.”*

Segnala, inoltre, l'Agenzia delle Entrate che il tasso di “**litigiosità**” si è in generale ridotto con una diminuzione del 39% dei ricorsi presentati in commissione tributaria negli ultimi due anni, passando dai 159.392 del 2011 a **meno di 100 mila** nel 2013. Non sappiamo però se il numero degli accertamenti è diminuito, essendo mancati i **35 mila preventivati per il nuovo redditometro**. Cresce altresì la percentuale delle controversie vinte dall'Amministrazione Finanziaria, che ha ragione nel 65% dei casi (che diventa il 75% se si considera l'indice di vittoria per valore).

Non conosciamo i dettagli dei numeri sintetizzati nel comunicato stampa, ma indubbiamente si tratta di **dati significativi**.

Si impongono comunque alcune **riflessioni**, soprattutto in tema di mediazione tributaria.

Abbiamo sempre sostenuto – in ciò in buona compagnia – che l'introduzione dell'art. 17-bis nel D. Lgs. 546/92 con la previsione del reclamo quale **condizione di procedibilità** per i ricorsi tributari, avesse dei limiti, tra i quali la mancanza della figura del mediatore, soggetto terzo rispetto alle parti (circostanza ancora oggi al vaglio della Corte Costituzionale). Si era altresì sostenuto che, in questo modo, la mediazione rischiava di essere una sorta di “**doppione**” dell'accertamento con adesione, atteso che le dinamiche del contraddittorio e le **valutazioni di convenienza** delle parti non potevano essere diverse da quelle degli altri strumenti deflattivi, compresa la conciliazione giudiziale.

Infine – circostanza tutt'altro che trascurabile – per fare pace occorre avere la **disponibilità** di entrambe le parti e non sempre uffici impositori e contribuenti hanno mostrato di averne a sufficienza. Con la mediazione tributaria sembra **cambiato il trend**: lo strumento ha portato anche ad un **cambiamento culturale** così repentino? Pare di sì. La domanda però sorge spontanea: possibile che prima non potesse accadere anche con l'accertamento con adesione? Dov'è la differenza? E perché non transigere in giudizio?

Il comunicato stampa si conclude con il dato delle **conciliazioni giudiziali** che nel 2013 sono state 4.720. Non ci viene detto il dato in percentuale sul totale delle liti, ma è facile desumerlo avendo prima precisato che le liti nel 2013 sono state circa 100 mila. Siamo dunque **al di sotto del 5%**. E la conciliazione ha le stesse **chance di riduzione** d'imposta e la **medesima percentuale di riduzione delle sanzioni**. Perché qui la pace con il fisco non ha funzionato?

## CONTABILITÀ

---

### **Distribuzione dei dividendi nelle società di capitale**

di Viviana Grippo

L'**assemblea dei soci** delle società di capitali può decidere, in qualsiasi momento dell'anno, ovvero contestualmente alla approvazione del bilancio d'esercizio di esercizio, di procedere alla distribuzione degli utili aziendali anche accantonati a riserva.

Innanzi tutto va ricordato che **il verbale** che approva la distribuzione delle riserve di utili è **soggetto all'obbligo di registrazione** presso l'Agenzia delle Entrate entro 20 giorni dalla data della delibera assembleare.

A tal fine è necessario **stampare due copie originali del verbale di assemblea**, farle appositamente firmare, ricordando sempre che il verbale stampato e firmato deve essere identico a quello presente sui libri sociali della società, eseguire il **versamento dell'imposta di registro** di €200 con modello F23, assolvere il **pagamento dell'imposta di bollo** per ciascuna delle due copie dei verbali, quindi **recarsi presso gli sportelli dell'ufficio dell'Agenzia delle Entrate** indicato sul modello F23.

Contabilmente la società dovrà per prima cosa, in data assemblea, iscrivere il debito verso i soci per i dividendi dovuti stornando la riserva di utili accantonata nel tempo, quindi effettuare il pagamento delle somme dovute.

**Le scritture contabili** della società che eroga il dividendo saranno quindi le seguenti:

Il **pagamento dei dividendi** può avvenire in unica tranche o in più momenti, in genere il verbale di distribuzione indica il termine entro il quale i dividendi verranno erogati. In ogni caso al momento del pagamento la società potrebbe avere l'obbligo di iscrivere un **debito verso l'erario** relativamente ai casi in cui la partecipazione detenuta dal socio non risulti qualificata.

Facciamo un **esempio**.

L'assemblea dei soci della società ACCA Srl decide in data 8 marzo 2014 la distribuzione ai soci di riserve di utili accantonate per un ammontare complessivo pari a €150.000.

Risultano essere soci della ACCA Srl:

- Chicco Rossi per il 15% del capitale sociale;
- Rossi e Gialli, ditta individuale di .... che detiene il 30% del capitale sociale;
- Zeta srl per il 55% del capitale sociale.

Le scritture contabili della società saranno:

~~Al momento della incisione del debito verso i soci dividendi all'atto del pagamento si registrerà un mese successivo per la partecipazione non qualificata detenuta da imprenditori~~

Il 16 del mese successivo si procederà al pagamento della ritenuta a titolo di imposta:

~~Quanto alla tassazione del dividendo, in caso di incisione si ricordare che la soglia di successiva impostazione dei dividendi, per le imprese individuali, è del 49,72% mentre per le imprese di persone e le società di capitali è del 5%~~

Se i dividendi sono percepiti da **persone fisiche** non imprenditori che posseggono **partecipazioni non qualificate** i dividendi non concorrono alla formazione del reddito imponibile del socio e quindi non vanno dichiarati, ma sono assoggettati ad una ritenuta alla fonte a titolo di imposta del 20%, la ritenuta deve essere versata dalla società (vedi esempio precedente). Se il medesimo soggetto detiene una **partecipazione qualificata** i dividendi, non detenute in regime di impresa, concorrono alla formazione del reddito imponibile del socio nella misura del 49,72% del loro ammontare e non vanno assoggettati ad alcun tipo di ritenuta alla fonte. Se gli utili distribuiti sono stati prodotti ante 2008 la percentuale di tassazione scende al 40%. In caso di distribuzione di dividendi mista, ovvero parte di utili formatisi prima del 2008 e parte successivamente occorre distinguere gli importi ed applicare la giusta percentuale. In ogni caso, a partire dalle delibere di distribuzione dei dividendi aventi ad oggetto utili dell'esercizio in corso al 1° gennaio 2008, i dividendi distribuiti si considerano prioritariamente costituiti con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2007.

Se le partecipazioni sono detenute da **imprese individuali e società di persone**, i dividendi concorrono alla formazione del reddito imponibile limitatamente al 49,72% del loro ammontare, indipendentemente dalla soglia di qualificazione della partecipazione. Anche in questo caso la percentuale di tassazione varia a seconda del momento di formazione degli utili, essa scende di fatto al 40% per utili formatisi prima del 2008 e valgono quindi le indicazioni di cui sopra.

Se i dividendi sono percepiti da **società di capitali** essi concorrono alla formazione del reddito imponibile limitatamente al 5% del loro ammontare, indipendentemente dalla soglia di qualificazione della partecipazione.

## CASI CONTROVERSI

### **Locazione di immobili con opzione di acquisto**

di **Giovanni Valcarenghi**

Stante il periodo di crisi che ha colpito il comparto immobiliare, sempre più spesso accade che alcune imprese costruttrici utilizzino nuovi schemi contrattuali quali la **locazione immobiliare per uso abitativo con facoltà di successivo acquisto da parte del conduttore**;

In tal modo, si consente al costruttore di **affittare l'immobile recuperando una parte dei costi sostenuti e bloccare il prezzo** fino a quando il conduttore non avrà **valutato con maggior calma** l'investimento; in sostanza, tale soggetto **dispone del bene** e di un congruo lasso di tempo durante il quale selezionare le fonti di finanziamento più favorevoli sul mercato del credito.

Normalmente si sottoscrivono **due contratti**. Il primo è **un contratto di locazione** ad uso abitativo, che prevede la corresponsione di un canone annuo di locazione; lo stesso contiene il richiamo ad un ulteriore contralto di opzione e la precisazione che l'eventuale cessazione del contratto di locazione comporta la cessazione anche del contratto collegato. Il secondo, invece, è **un contratto di opzione**, che contiene la **facoltà del conduttore di comunicare**, nel corso della locazione, **l'intenzione di acquistare l'immobile locato**, a fronte dell'obbligo di corresponsione di una rata mensile a titolo di acconto sul prezzo dell'eventuale acquisto; è inoltre presente il corrispettivo relativo all'eventuale vendita e la previsione che, in caso di acquisto, il corrispettivo stabilito in tale contratto sia decurtato sia degli acconti sul prezzo che dei canoni di locazione pagati sino al momento dell'opzione. Nel contratto **non è prevista alcuna clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti contraenti** e, conseguentemente, l'eventuale **compravendita** dell'immobile **si realizza solo nel momento in cui il conduttore decide di esercitare** il diritto di acquisto.

A fronte di tale prospettazione contrattuale, gli **acconti percepiti** durante la locazione verranno **contabilizzati come debiti nei confronti del conduttore** e non transiteranno a conto economico; solo al momento dell'eventuale riscatto dell'immobile, da parte del conduttore, infatti, dovrebbe emergere contabilmente il componente straordinario rappresentato da una minusvalenza o da una plusvalenza.

Ciò in ragione del fatto che l'articolo 109, comma 2, del TUIR, prevede, **per i beni immobili**, che i **corrispettivi delle cessioni si considerano conseguiti** e le spese di acquisizione si considerano sostenute **alla data della stipulazione dell'atto di compravendita**. La richiamata norma stabilisce, inoltre, che non si debba tener conto **delle clausole di riserva della proprietà** e che la locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti venga assimilata alla vendita con riserva di proprietà. In tali ipotesi, infatti, il verificarsi

dell'effetto traslativo, differito a mero scopo di garanzia, è voluto da entrambi i contraenti già al momento della conclusione del negozio e, conseguentemente, è a tale data che occorre fare riferimento per individuare il momento in cui ai fini fiscali rileva il trasferimento del bene (cfr. [risoluzione n. 338/E del 1° agosto 2008](#)).

Tale ultima fattispecie, secondo quanto si desume dagli accordi contrattuali esaminati, **non ricorre** nel caso di specie, poiché **si è in presenza di un negozio complesso** che, oltre alla locazione dell'immobile prevede, in caso di esercizio del diritto di acquisto da parte del conduttore, l'obbligo di cessione dell'immobile stesso da parte del proprietario e l'imputazione in conto prezzo sia degli acconti sul prezzo sia dei canoni di locazione pagati sino al momento dell'opzione.

**Non si rileva un vincolo che obblighi entrambe le parti** del contratto al trasferimento della proprietà dell'immobile, **ma è presente una opzione** di acquisto attribuire ad una sola delle parti (il conduttore) che, qualora esercitata, obbliga la controparte (il locatore-proprietario) a cedere l'immobile e a "trasformare" i canoni di locazione già riscossi in anticipi sul prezzo complessivo di vendita. Di conseguenza, lo schema giuridico utilizzato non è riconducibile alla locazione con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti e non trovano applicazione le disposizioni di cui all'articolo 109, comma 2 del TUIR.

**Nei periodi precedenti all'esercizio dell'opzione** d'acquisto da parte del conduttore, **l'unico negozio** a cui possa attribuirsi rilievo giuridico **è la locazione**. In tali periodi, quindi, i relativi canoni concorrono alla formazione del reddito imponibile *pro rata temporis*.

Tenuto conto che i beni oggetto del predetto contratto sono classificabili fra le immobilizzazioni materiali, **qualora il conduttore eserciti l'opzione** di acquisto **emerge un componente di reddito** rilevante ai fini IRES pari **alla differenza tra il prezzo di cessione, al netto dei proventi che già hanno concorso alla formazione del reddito imponibile nei periodi d'imposta precedenti a titolo di canoni di locazione, e il costo fiscale dell'immobile**.

In un prossimo intervento, analizzeremo i risvolti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto.

## ACCERTAMENTO

---

# **Redditometro, la Cassazione severa sul nucleo familiare. Esclusi i redditi dei conviventi**

di Maurizio Tozzi

La Corte di Cassazione, **con la sentenza n. 5365 del 7 marzo 2014**, assume una **posizione abbastanza severa** in materia di redditometro, seppur da analizzare nel dettaglio e da comprendere circa il concreto ambito applicativo. La suprema Corte, infatti, si è espressa circa l'onere difensivo del contribuente, in primo luogo sottolineando come in relazione ai parametri e ai risultati derivanti dall'applicazione del redditometro al fisco non si pone obbligo di effettuare ulteriori valutazioni, con ciò dunque virando nuovamente verso un'interpretazione di "**presunzione legale relativa**" di tale strumento, contrariamente invece a quanto accaduto in altre occasioni, dove aveva preso corpo la convinzione che trattasi di una presunzione semplice. In particolare, sul fronte della presunzione semplice si erano espressi la sentenza n. 23554 del 20 dicembre 2012, secondo cui "*D'altra parte, proprio l'accertamento sintetico disciplinato dal D.P.R. n. 600 del 1973, art. 38, già nella formulazione anteriore a quella successivamente modificata dal D.L. 31 maggio 2010, n. 78, art. 22, convertito in L. n. 122 del 2010, tende a determinare, attraverso l'utilizzo di presunzioni semplici, il reddito complessivo presunto del contribuente mediante i c.d. elementi indicativi di capacità contributiva stabiliti dai decreti ministeriali con periodicità biennale*" e successivamente tale tesi è stata confermata dalla medesima Corte con la sentenza n. 2806 del 6 febbraio 2013, secondo cui la determinazione sintetica del reddito "**consiste nell'applicazione di presunzioni semplici, in virtù delle quali (art. 2727 c.c.) l'ufficio finanziario è legittimato a risalire da un fatto noto (nella specie, l'esborso di rilevanti somme di denaro per l'acquisto di quote sociali) a quello ignorato (sussistenza di un certo reddito e, quindi, di capacità contributiva)**". In tale direzione peraltro si sono poste numerose Commissioni di merito, tra cui le sentenze della CTP di Torino, nn. 2 e 3 del 12 dicembre 2012 e la sentenza n. 1 del 20 gennaio 2013 della CTP di Trieste.

Posto, dunque, che il dibattito circa la portata presuntiva del redditometro resta aperto, è bene soffermarsi sulla precisazione principale effettuata dalla sentenza in commento. In sostanza, la linea difensiva addotta dalla contribuente verteva sulla mancata considerazione, da parte della CTR, dei redditi di alcuni familiari conviventi, in forza dei quali si sarebbero potuti giustificare gli scostamenti registrati dal redditometro. La Cassazione, richiamando altri precedenti, puntualizza che "(...) con riferimento alla determinazione sintetica del reddito complessivo netto in base ai coefficienti presuntivi (c.d. redditometri), la prova contraria, richiedendo la dimostrazione documentale non solo della sussistenza di redditi esenti o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, ma anche del possesso di tali redditi da parte del contribuente, implica un riferimento

**alla complessiva posizione reddituale dell'intero nucleo familiare, per tale intendendosi esclusivamente la famiglia naturale, costituita dai coniugi conviventi e dai figli, soprattutto minori (...) la presunzione del concorso di tali soggetti alla produzione del reddito, che può fornire giustificazione agli indici rivelatori di maggiore capacità contributiva concretamente adoperati dall'Ufficio ai fini dell'accertamento sintetico, trovando fondamento nel vincolo che lega le predette persone, e non già nel mero fatto della convivenza, esclude infatti la possibilità di desumere da quest'ultima il possesso di redditi prodotti da un parente diverso o da un affine, in quanto tale estraneo al nucleo familiare".**

L'interpretazione fornita è dunque severa come inquadramento della famiglia rilevante sul fronte difensivo, ma deve essere analizzata con estrema attenzione. In sostanza, i supremi giudici hanno ritenuto che nel "plafond" dei redditi da considerare non possano essere ritenuti rilevanti quelli di soggetti conviventi ma non rientranti nel nucleo familiare. Seppur tale interpretazione è stringente, è bene comunque sottolineare che non si pone in contrasto con altre decisioni in cui si è invece data giusta rilevanza all'intervento documentato di familiari, pur estranei al nucleo familiare, che hanno consentito un ben preciso evento reddituale. È il caso, ad esempio, della sentenza della Corte di Cassazione n. **17805 del 17 ottobre 2012, secondo cui il redditometro può essere confutato dimostrando che il denaro è stato elargito da terzi:** in tal modo, infatti, non vi è alcuna manifestazione di capacità contributiva occultata, in quanto, al massimo, ciò può essere ravvisato in capo al soggetto che ha fornito il denaro.

Sintetizzando gli assunti che emergono dalle decisioni in commento, può in sostanza concludersi che se è vero che nella mera sommatoria dei redditi con cui si intende giustificare lo scostamento devono considerarsi solo quelli del nucleo familiare, è altrettanto vero che nulla vieta l'intervento documentato da parte di soggetti terzi. L'ipotesi potrebbe essere quella dell'acquisto di immobile effettuato dal figlio, ove il genitore, comparso in atto, abbia di fatto elargito il denaro.

Torna pertanto con forza **il consiglio basilare di documentare sempre in maniera compiuta gli aiuti ricevuti da terzi.** Nulla vieta tali interventi, anzi alla luce dell'articolo 433 del codice civile è lo stesso legislatore a prevedere una solidarietà allargata, oltre i confini del nucleo familiare, tra soggetti aventi determinati rapporti. La modalità tracciata evita però qualsiasi equivoco: dunque, per quanto possa sembrare paradossale, tra genitori e figli, o anche tra fratelli, è sempre opportuno effettuare interventi con bonifici bancari e assegni, che reggono a qualsiasi contestazione.

## CONTROLLO

---

### **Sindaco Unico Vs Revisore Legale: un dilemma irrisolto**

di Fabio Pauselli

Una delle novità più rilevanti registratisi negli ultimi anni per le S.r.l. con organo di controllo è la previsione del **sindaco unico in sostituzione dell'organo collegiale**. Come noto l'atto costitutivo può prevedere, determinandone le competenze e i poteri, la nomina di un organo di controllo o di un Revisore stabilendo, altresì, che se lo statuto non dispone diversamente, l'organo di controllo **sia sempre costituito da un solo membro effettivo**.

Nonostante fosse nata con le intenzioni di semplificare la *governance* e i relativi costi amministrativi nelle realtà aziendali medio – piccole, questa disposizione, sin dall'inizio, ha suscitato notevoli dubbi interpretativi. A due anni dalla sua entrata in vigore, assistiamo ancora ad interpretazioni discordanti le quali, nella pratica, si tramutano in adempimenti alquanto diversificati presso le varie Camera di Commercio, generando ancora più incertezze e, francamente, davvero poca semplificazione.

Uno dei principali interrogativi che ha generato fiumi di parole attiene alla possibilità di **nominare un revisore**, in alternativa al sindaco unico, **con la sola funzione di revisione legale**. Su questo aspetto negli ultimi anni si sono susseguite delle posizioni interpretative molto contrastanti, dal **Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti, con la nota dell'aprile 2012**, al **Consiglio Nazionale del Notariato, con lo Studio n. 250-2011/I**, dal **Consiglio notarile di Milano, con la Massima n. 124 del 2012**, al **Comitato Triveneto dei Consigli Notarili, con la Massima I.D.13 del 2012**. In sostanza, Commercialisti e Notai sembrano convenire sul fatto che i soci possono scegliere un sistema di controlli **non solo soggettivamente ma anche qualitativamente diverso**; infatti optando per l'organo di controllo, monocratico o collegiale che sia, spetteranno a questo, salvo che non vi sia anche la nomina di un revisore, entrambe le funzioni di controllo di gestione e la funzione di revisione legale dei conti. Optando per il solo revisore, invece, **il controllo riguarderà soltanto i bilanci, e non anche la gestione**. Pertanto, mentre in capo all'organo di controllo interno potranno cumularsi la funzione di vigilanza e quella di revisione legale, al **contrario, il revisore legale o la società di revisione potrà esercitare esclusivamente l'attività di revisione** volta a verificare la regolare tenuta della contabilità sociale e la corretta rilevazione dei fatti di gestione nelle scritture contabili, nonché a esprimere il proprio giudizio sul bilancio di esercizio, dovendosi escludere che questi possa svolgere anche la funzione di vigilanza sulla gestione ex art. 2403 c.c. Di avviso contrario sono i Notai milanesi e quelli del Triveneto i quali sono dell'opinione che il regime legale dei controlli nella s.r.l., in mancanza di diverse previsioni statutarie, è da intendersi nel senso che **sia la funzione di controllo di gestione** (ex art. 2403 C.C.) **sia la funzione di revisione**

**legale** dei conti (ex art. 14 D.Lgs. 39/2010) **sono attribuite ad un unico organo monocratico**, genericamente individuato con la locuzione “organo di controllo o revisore”.

Questo clima di incertezza, com’era logico aspettarsi, ha fatto sì che alcune Camere di Commercio (tra cui quelle del Triveneto e della stessa Lombardia) si siano uniformate alle suesposte interpretazioni non accettando, ad esempio, atti costitutivi che prevedano esclusivamente la nomina del revisore.

Purtroppo, come nel migliore degli spot pubblicitari, assistiamo sempre più frequentemente all’emanazione di norme acclamate come semplificatorie le quali, in realtà, nascondono notevoli complicazioni e dubbi interpretativi. Pertanto, così come avvenne per la diatriba notaicommercialisti sulla questione della cessione quote nelle s.r.l, è auspicabile un intervento del Legislatore che chiarisca, definitivamente, anche quella in materia di controlli.