

## Edizione di sabato 12 aprile 2014

### ENTI NON COMMERCIALI

[Il trattamento delle indennità chilometriche corrisposte agli sportivi dilettanti](#)

di Guido Martinelli

### CONTABILITÀ

[La rilevazione delle imposte differite attive e passive](#)

di Viviana Grippo

### CASI CONTROVERSI

[Esiste un limite per il TFM?](#)

di Giovanni Valcarenghi

### REDDITO IMPRESA E IRAP

[La disciplina delle perdite su crediti](#)

di Vincenzo Cristarella

### ACCERTAMENTO

[Presunzione di distribuzione degli utili ai soci nelle SRL a ristretta base societaria: criticità e strategie difensive \(parte II\)](#)

di Angelo Luca Ottaviano

## ENTI NON COMMERCIALI

---

### ***Il trattamento delle indennità chilometriche corrisposte agli sportivi dilettanti***

di Guido Martinelli

L'Agenzia delle entrate, con la [risoluzione 38/E di ieri](#), fornisce alcuni importanti chiarimenti in merito al trattamento tributario da riservare alle c.d. **indennità chilometriche** corrisposte, ai sensi di quanto previsto dall'art. 69, secondo comma del Tuir, ai soggetti che svolgono "**esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica**" (pur avendo usato tale terminologia, il riferimento legislativo ci consente di affermare che le considerazioni svolte siano applicabili anche ai collaboratori coordinati e continuativi c.d. "**amministrativo – gestionali**" nei confronti dei quali trova applicazione la medesima disciplina in esame).

Da evidenziare positivamente appare il riconoscimento, da parte della Amministrazione Finanziaria, che **non esista: "una compiuta disciplina civilistica relativa agli sportivi dilettanti"**.

Dato atto di ciò inquadra dette indennità tra i rimborsi spese viaggio sostenute dal soggetto interessato per raggiungere il luogo di esercizio dell'attività mediante un mezzo di trasporto.

L'importante conseguenza, sotto il profilo applicativo che ne deriva, è **che il luogo di partenza non deve considerarsi il luogo dove viene svolta l'attività (come accade, ad esempio, per i titolari dei contratti a progetto) ma il Comune di residenza o di dimora**.

Ne consegue che, conformemente comunque al pur chiaro dettato della legge, se il viaggio prevede lo spostamento in altro Comune diverso, il rimborso di dette spese non concorre mai alla formazione del reddito del percepiente.

Se e ove, invece, trattasi di spostamenti che avvengono all'interno del territorio comunale di residenza o di dimora, e, comunque, **in caso di mancata documentazione di dette spese**, le indennità corrisposte non concorreranno alla formazione del reddito fino alla franchigia dei settemilacinquecento euro, ivi comprendendoci anche le indennità, i rimborsi forfettari, i premi e i compensi percepiti.

Per potersi considerare documentate le indennità chilometriche non potranno mai essere forfettarie ma legate al tipo di veicolo utilizzato e alla distanza percorsa, sulla base di quanto contenute nelle c.d. **tabelle ACI**.

L'Agenzia non fornisce, però, un importante chiarimento, ossia se possa trovare applicazione, in questo caso, la previsione di cui al **terzo comma dell'art. 95 del Tuir** che limita la previsione della deducibilità fiscale dei rimborsi chilometrici corrisposti ai lavoratori dipendenti al costo di percorrenza previsto per autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali ovvero 20 se con motore diesel.

Altro aspetto importante trascurato dall'Agenzia è sulla possibilità, riconosciuta ai lavoratori dipendenti **dall'art. 51 comma quinto del Tuir**, laddove prevede che le somme erogate ai lavoratori, a fronte di una trasferta fuori dal comune di lavoro, siano esenti fino alla soglia giornaliera di 46,48 euro in Italia e di 77,47 euro all'estero. Tali esenzioni sono ridotte di un terzo nel caso in cui al lavoratore venga riconosciuto un rimborso a più di lista delle spese di vitto o di alloggio e di due terzi nel caso in cui l'azienda rimborsa a più di lista sia le spese per il vitto che per l'alloggio. Si ritiene che tale limite non possa essere applicato anche agli sportivi dilettanti e, pertanto, qualsiasi emolumento non legato a costi effettivamente sostenuti rientri, a pieno titolo, nella fascia dei settemilacinquecento euro.

La parte conclusiva della risoluzione presenta due aspetti che in sede di commento debbono essere adeguatamente posti in evidenza.

Il primo è il seguente: “*si ritiene che l'attuale formulazione dell'art. 69 comma 2 del Tuir, in considerazione della non configurabilità di un rapporto di lavoro nell'attività sportiva dilettantistica ...*”.

L'Agenzia delle entrate, pertanto, conferma, quanto del resto chi scrive ha sempre affermato, che la categoria degli sportivi dilettanti non definisce una nuova categoria di “lavoratori” diversi dagli autonomi o subordinati, ma disciplina una attività fatta per diletto, per motivazioni comunque che non prevedano un rapporto sinallagmatico con il soggetto erogatore delle somme.

Il secondo, a questo strettamente connesso, laddove viene chiarito che il contenuto della risoluzione vale solo sul presupposto che: “*l'attività svolta sia effettivamente riconducibile all'art. 67 comma 1 lett. m) e non sia riscontrabile l'esistenza di un rapporto di lavoro dipendente o autonomo, nel quale ultimo caso si applicherebbero le diverse regole previste per le rispettive categorie reddituali*”.

Pertanto, oltre a confermare l'assunto che le prestazioni sportive non possono riferirsi ad attività lavorative e che queste ultime ben possono essere svolte nell'ambito di una attività sportiva dilettantistica, l'Agenzia precisa che un inquadramento non corretto dei compensi degli sportivi produce non solo conseguenze sotto il profilo previdenziale ma anche fiscale con il recupero a tassazione anche degli eventuali rimborsi spese riconosciuti.

## CONTABILITÀ

---

### ***La rilevazione delle imposte differite attive e passive***

di Viviana Grippo

In sede di contabilizzazione delle imposte di esercizio, unitamente alle imposte di competenza, vengono rilevate anche **le imposte differite**.

Le imposte differite, **attive o passive**, sono originate da componenti di costo e/o di ricavo che, rilevanti nell'esercizio in chiusura, esplicano fiscalmente i loro effetti negli esercizi successivi.

Nella prassi comune le imposte differite attive vengono anche chiamate **imposte anticipate**, mentre le imposte differite passive vengono comunemente chiamate **imposte differite**. Per comodità espositiva ci atterremo a tale prassi ricordando comunque che i principi contabili parlano esclusivamente di imposte differite, attive e passive.

Si stanzia la fiscalità differita quando si verifica una **differenza tra reddito civilistico e reddito fiscale** tale da determinare una differenza tra le imposte calcolate sull'utile civilistico e quelle determinate su quello fiscale.

In generale le differenze possono essere di due tipi:

- **permanenti;**
- **temporanee.**

Le prime non determinano tassazione differita in quanto esse sorgono in un determinato esercizio e non hanno nessun effetto negli esercizi successivi. Ciò avviene comunemente quando un costo è fiscalmente non deducibile o un ricavo non imponibile.

Le temporanee, invece, esplicano proprio l'effetto di cui abbiamo detto sopra, creano cioè differenza tra le imposte dovute sul risultato civilistico e quelle dovute sul risultato fiscale. Tali differenze, al contrario di quanto accade per le permanenti, sono destinate ad essere riassorbite nel calcolo del reddito imponibile degli esercizi futuri, da qui la necessità di stanziare la fiscalità differita.

Differenze temporanee si manifestano ogni volta che un costo o un ricavo viene ammesso in deduzione ovvero viene tassato in un esercizio diverso da quello in cui viene iscritto nel conto economico (iscrizione civilistica). Per sua natura una differenza temporanea determina la variazione del reddito imponibile di un periodo e la corrispondente variazione di segno

opposto nei redditi imponibili dei periodi successivi.

Le differenze temporanee sono definite:

- **deducibili**, quando comportano la riduzione dei redditi imponibili futuri ed un aumento del reddito imponibile attuale; in tal caso saranno dovute imposte per un importo superiore rispetto a quelle di competenza, da cui la necessità di iscrizione **delle imposte anticipate**, in modo da rispettare il principio di competenza economica. Nel futuro si verificherà l'effetto contrario e saranno dovute minori imposte con conseguente storno delle imposte precedentemente accantonate;
- **tassabili**, quando a causa di esse si verifica un incremento dei redditi imponibili futuri e la riduzione del reddito imponibile attuale; ne consegue quindi la necessità di imputare al bilancio d'esercizio di competenza le imposte **differite**, che per effetto di una differente disciplina fiscale saranno dovute soltanto nei successivi esercizi, nonostante civilisticamente siano di competenza dell'esercizio. Anche in questo caso negli esercizi successivi tali imposte saranno stornate al fine di neutralizzare le maggiori imposte dovute rispetto a quelle di competenza.

La contropartita delle imposte è rappresentata da voci di "credito" o "debito".

Riassumendo: le imposte anticipate si originano dalle differenze temporanee deducibili e rappresentano imposte pagate anticipatamente che verranno recuperate negli esercizi successivi, la cui contropartita è rappresentata da un credito; le imposte differite si originano dalle differenze temporanee tassabili e rappresentano imposte che verranno pagate negli esercizi successivi, la cui contropartita sarà rappresentata da un fondo (voce di debito).

Le **voci di conto economico** interessate contabilmente saranno:

- imposte differite dell'esercizio,
- imposte differite degli esercizi precedenti,
- imposte anticipate dell'esercizio,
- imposte anticipate degli esercizi precedenti.

Le **voci di stato patrimoniale** saranno:

- crediti per imposte anticipate,
- fondo per imposte differite.

Facciamo un esempio per vedere come registrare contabilmente le nostre imposte.

### **Imposte differite**

Supponiamo che nell'esercizio X venga realizzata una plusvalenza pari a 100.000 euro e che essa venga rateizzata in 5 anni; civilisticamente imputeremo a conto economico una voce

positiva pari a 100.000, fiscalmente ne tasseremo solo 20.000,00 rinviando quindi al futuro la tassazione dei restanti 80.000,00.

In questo caso quindi si realizza la riduzione del reddito imponibile attuale e l'incremento dei redditi imponibili futuri; ne consegue quindi la necessità di stanziare imposte differite.

La scrittura contabile sarà la seguente:

Diversi	a	Diversi		25.120,00
Imposte differite Ires dell'esercizio (ce)			22.000,00	
Imposte differite Irap dell'esercizio (ce)			3.120,00	
	a	Fondo imposte differite Ires (sp)	22.000,00	
	a	Fondo imposte differite Irap (sp)	3.120,00	

Nell'esercizio x+1 si verificherà l'aumento dell'imponibile fiscale derivante dall'imputazione della quota di 1/5 della plusvalenza rateizzata (20.000,00 x 27,5%); si procederà quindi allo **storno delle imposte differite**:

Diversi	a	Diversi		6.280,00
Fondo imposte differite Ires (sp)			5.500,00	
Fondo imposte differite Irap (sp)			780,00	
	a	Imp.te differite Ires da esercizi precedenti (ce)	5.500,00	
	a	Imp.te differite Irap da esercizi precedenti (ce)	780,00	

### Imposte anticipate

Supponiamo che nell'esercizio x venga deliberato un compenso amministratori per euro 100.000,00 che verrà corrisposto l'anno successivo; verranno rilevate, sulla base dei principi già esposti, le imposte anticipate Ires:

Crediti per impos. anticip. Ires (sp)	a	Imposte anticipate Ires dell'esercizio (ce)		27.500,00
---------------------------------------	---	---	--	-----------

L'anno successivo l'imponibile fiscale sarà ridotto dalla deduzione del compenso erogato e quindi si procederà allo **storno delle imposte anticipate**:

--	--	--	--

Imposte anticipate Iresdaa esercizi precedenti (ce)	Crediti per impos. anticip. Ires (sp)	27.500,00
--	--	-----------

La fiscalità differita deve essere stanziata solo a **determinate condizioni**.

In particolare le imposte differite non devono essere contabilizzate qualora esistano scarse possibilità che il debito insorga, mentre le imposte anticipate non devono essere contabilizzate qualora non vi sia ragionevole certezza del loro futuro recupero, in caso contrario la rilevazione è obbligatoria.

Particolare enfasi va data al caso di **imposte stanziate per effetto del realizzarsi di perdite d'esercizio**: la fiscalità sulle perdite non deve essere iscritta in bilancio, a meno che non esista la ragionevole certezza di ottenere in futuro imponibili fiscali che potranno assorbire tali perdite entro il periodo nel quale le stesse sono deducibili secondo la normativa tributaria, e che tali perdite derivino da circostanze ben identificate che ragionevolmente non si ripeteranno.

Supponiamo di avere iscritto in bilancio imposte anticipate su perdite e che la società si renda conto che il completo recupero delle perdite non avverrà. In tale caso occorrerà ridurre il credito rilevando il corrispondente costo sempre nella voce imposte anticipate (supponiamo di averlo calcolato in 5.600,00 euro).

Imposte anticipatea Ires dell'esercizio (ce)	Crediti per impos. anticip. Ires (sp)	5.600,00
---	--	----------

## CASI CONTROVERSI

### **Esiste un limite per il TFM?**

di Giovanni Valcarenghi

La chiusura dei conti dell'anno 2013 ripropone una riflessione tipica di questi periodi, in quanto attinente le **scritture di assestamento**: esiste un **limite quantitativo** per la deduzione dell'accantonamento per trattamento di fine **mandato** dei collaboratori, tra cui anche gli

Innanzitutto, vale la pena di ricordare che la **deduzione della posta** è, secondo l'ottica dell'Agenzia, **subordinata all'esistenza di un atto con data certa** (antecedente all'entrata in carica dell'organo amministrativo) da cui si desuma il diritto del collaboratore a maturare l'accantonamento; la specifica misura, invece, è solitamente demandata (ove non già indicata nell'atto di cui sopra) alla **quantificazione da parte dell'assemblea dei soci**. Diversamente, la dottrina ritiene che la condizione richiesta sia utile solamente alla applicabilità della tassazione separata al percettore al momento della erogazione effettiva delle somme.

Ipotizzando di ragionare, per comodità, su una posizione in cui **sussistano tutti i requisiti "formali"** richiesti dalla amministrazione, concentriamoci sul reale problema: **esiste una misura oltre la quale la deduzione può essere negata?** Ed anche, può esistere un accantonamento per TFM a favore di un amministratore privo di compenso?

Le situazioni emergono per la semplice circostanza che **la posta** in parola è rimasta l'unica **deducibile in capo alla società** senza che vi sia applicazione di tassazione in capo all'amministratore; quindi, si ottiene **un beneficio fiscale senza alcun esborso finanziario**.

Secondo alcuni, dovrebbe adottarsi, in via cautelativa, **un parametro analogo a quello previsto per il trattamento di fine rapporto dei lavoratori dipendenti**, cioè rapportato al compenso globale annuo. Un'argomentazione in tal senso sembrerebbe potersi desumere dal comma 4 dell'art. 105 del TUIR, il quale stabilisce che le disposizioni che disciplinano la deducibilità degli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza per il personale dipendente valgono anche per gli accantonamenti relativi alle indennità di fine rapporto di cui all'art. 17 comma 1, lett. c, d ed f. Tale chiave interpretativa, insomma, sembra ricondurre l'accantonamento in questione alle medesime limitazioni previste per il lavoro subordinato.

Per **altro verso**, invece, si potrebbe riconoscere come **eccessivamente restrittiva questa ricostruzione**; la Cassazione e la stessa Amministrazione finanziaria avrebbero, in realtà, riconosciuto al **trattamento di fine mandato una natura diversa dal trattamento di fine rapporto**. Lo stesso, infatti, non risulta disciplinato, sotto il profilo civilistico, da nessuna norma

ed è derogabile avendo natura pattizia. Inoltre, ad esso, come anche per la parte non differita dei compensi degli amministratori, non è applicabile la tutela prevista dall'art. 36 Costituzione.

**Che fare, allora**, quando il compenso dell'amministratore non esiste oppure esiste in misura limitata? Secondo il primo orientamento il TFM dovrebbe essere altrettanto assente oppure limitato, mentre secondo l'altra chiave di lettura potrebbe tranquillamente esistere.

Mancando qualsiasi presa di posizione ufficiale, **a noi piace più aderire alla seconda tesi** sopra esposta, vale a dire quella che **sostiene la assoluta indipendenza del TFM rispetto al compenso**; ciò anche per il fatto che il diritto alla maturazione del trattamento spesso risulta previsto direttamente dall'atto costitutivo della società e, assumendo la carica di amministratore, il soggetto potrebbe farvi legittimo affidamento. Se civilisticamente esiste la posta, la deduzione fiscale della stessa dovrebbe essere assicurata per effetto del principio di derivazione.

Che poi **si possa argomentare** sulla possibilità dell'Agenzia **di sindacare l'ammontare della posta** (ritenendola eccessiva e sproporzionate) è questione che **non ci sorprende affatto**, essendo una *deja vu* per quanto attiene la deduzione del compenso vero e proprio.

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### ***La disciplina delle perdite su crediti***

di Vincenzo Cristarella

Apertasi la stagione bilanci, è tempo di valutare, tra le altre poste di bilancio, la consistenza dei **crediti iscritti nell'attivo patrimoniale**, segnalando tempestivamente eventuali **situazioni di perdita per inesigibilità**.

Due sono le norme di riferimento, nel panorama fiscale delle perdite su crediti, che introducono dei criteri per regolare le modalità con cui gli oneri derivanti dalla gestione dei crediti devono concorrere al reddito ai fini fiscali:

- l'articolo 101, comma 5, del TUIR, che indica i requisiti di natura probatoria al ricorrere dei quali sono deducibili, senza limiti, gli oneri derivanti dalla mancata esigibilità di crediti, o di parte di essi, divenuta "definitiva" (in assenza di condizioni di futuro realizzo del credito);
- l'articolo 106 del TUIR, che stabilisce una misura forfettaria di deducibilità degli oneri derivanti dalla inesigibilità dei crediti che, se pur probabile, si presenta ancora come "potenziale" (condizione solo probabile o temporanea).

La prima parte del comma 5 dell'articolo 101 del TUIR, secondo cui "*le perdite su crediti sono deducibili se risultano da elementi certi e precisi*" costituisce certamente la disposizione di riferimento.

Gli elementi «certi e precisi», che rappresentano la condizione che legittima la deduzione della perdita, sono quelli che normalmente portano a procedure esecutive infruttuose, ovvero ad una situazione di evidente non convenienza economica a proseguire nell'azione di recupero, vista l'esiguità del credito.

La discrezionalità del creditore nel rinunciare all'escussione del debitore tramite un processo di stima interno viene disciplinata dall'art. 33, c. 5, D.L. 22.6.2012, n. 83, conv. con modif. dalla L. 7.8.2012, n. 134, che interviene finalmente sul tema illuminando, con una chiarezza tanto invocata, i criteri da seguire.

Con il D.L. n. 83/2012 è stato sostanzialmente recepito, a livello normativo, un consolidato orientamento dell'Amministrazione Finanziaria che già prevedeva la deducibilità fiscale delle perdite su crediti commerciali di modesto importo effettuata senza la ricerca di rigorose prove formali.

Viene quindi stabilito che gli elementi certi e precisi sussistono in ogni caso al ricorrere delle seguenti condizioni:

- il credito sia di modesta entità (importo non superiore ad € 5.000 per le imprese di più rilevante dimensione di cui all'art. 27, c. 10, D.L. 29.11.2008, n. 185, conv. con modif. dalla L. 28.1.2009, n. 2, e non superiore ad € 2.500 per le altre imprese) e che sia decorso un periodo di sei mesi dalla scadenza del pagamento del credito stesso,
- il diritto alla riscossione sia prescritto (secondo l'art. 2946 del codice civile i diritti si estinguono per prescrizione, in via ordinaria, decorsi 10 anni. Solo in determinate ipotesi sono previsti termini più brevi),
- il debitore abbia concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti (ipotesi che si aggiunge alle procedure concorsuali "classiche" quali amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi, concordato preventivo, fallimento e liquidazione coatta amministrativa),
- il credito risulti cancellato dal bilancio di un soggetto IAS adopter in dipendenza di eventi estintivi.

Soffermandoci sul primo punto, a quale valore (legale o contabile) occorre fare riferimento per verificare la soglia al di sotto della quale il credito è considerato di **modesta entità**?

E in caso di presenza di distinti crediti nei confronti dello stesso cliente che, considerati singolarmente, sarebbero al di sotto della soglia di € 2.500 o € 5.000, mentre, computati complessivamente, supererebbero tale soglia? E ancora, laddove le posizioni creditorie nascano in virtù di rapporti commerciali continuativi con la clientela?

Questi e molti altri chiarimenti giungono nell'agosto 2013 con la [\*\*circolare 26/E\*\*](#), con la quale l'Agenzia delle Entrate fornisce una sorta di vademecum sul regime delle perdite su crediti puntualizzando che:

- l'importo rilevante è quello del singolo credito corrispondente a una distinta obbligazione posta in essere tra le parti;
- la rilevanza distinta dei crediti non vale nel caso in cui le singole posizioni si riferiscano a uno stesso rapporto contrattuale;
- i sei mesi possono essere scaduti non solo in tale esercizio, ma anche in quelli precedenti;
- la deduzione richiede il preventivo utilizzo del fondo stanziato ai sensi dell'articolo 106 c. 1 del TUIR sino a capienza dello stesso, nonché l'imputazione della perdita (o svalutazione) a conto economico;
- la modesta entità del credito va individuata considerando il valore nominale del credito e prescindendo da eventuali svalutazioni effettuate in sede contabile e fiscale;
- se in un determinato esercizio la perdita è stata rilevata a Conto Economico ma non sussistevano gli elementi certi e precisi per la deducibilità fiscale, la stessa può essere dedotta nel periodo d'imposta in cui si manifesteranno tali elementi certi e precisi;
- le nuove disposizioni si applichino anche ai crediti vantati nei confronti dei debitori

esteri.

In merito poi alle perdite in presenza di procedure concorsuali, la circolare, nel richiamare l'estensione operata dal D.L. 83 agli **accordi di ristrutturazione**, chiarisce che, in caso di procedure concorsuali in generale, i requisiti di deducibilità risultano integrati "dalla data" di apertura della procedura che ricordiamo essere:

- la sentenza dichiarativa per il fallimento;
- il provvedimento per la liquidazione coatta amministrativa;
- il decreto di ammissione per il concordato preventivo e per la procedura di amministrazione straordinaria;
- il decreto di omologazione per l'accordo di ristrutturazione.

Ciò significa che non necessariamente la deduzione deve avvenire nell'esercizio di apertura. L'impresa potrà dunque dedurre la perdita, in tutto o in parte, anche in esercizi successivi valutando l'effettiva possibilità di recupero.

La circolare 26/E, inoltre, ricorda che la deduzione della perdita, oltre che da una valutazione interna dell'insolvenza del debitore, può scaturire da atti realizzativi ossia da eventi i cui effetti giuridici producono il realizzo o l'estinzione del credito quali le cessioni di credito, le transazioni con il debitore derivanti dalla sua insolvenza e gli atti di rinuncia, e che la definitività della perdita a fronte di questi atti deve essere comunque documentata dal contribuente, se non quando il credito è ceduto a banche o altri intermediari vigilati residenti in Italia o in paesi white list.

Tali ultime indicazioni contenute nella circolare 26/E possono tuttavia, oggi, essere rilette sulla base del recente articolo 1, comma 160, lettera b) della legge 147/2013 (legge di Stabilità per il 2014), che ha novellato l'articolo 101, comma 5, ultimo paragrafo del TUIR, prevedendo che la cancellazione dei crediti dal bilancio debba avvenire "in applicazione dei principi contabili", estendendo così l'ambito di applicazione della deducibilità delle perdite derivanti dalla cancellazione dei crediti dal bilancio anche alle imprese che adottano i principi contabili nazionali.

Così facendo, già nei bilanci 2013, a prescindere dagli standard contabili adottati, in caso di cancellazione di un credito dallo stato patrimoniale, si potrà quindi dedurre la relativa perdita senza dover dimostrare la sussistenza dei requisiti della "certezza e precisione": ciò a condizione che lo storno del credito sia stato posto in essere nel **rispetto dei corretti principi contabili** e senza intenti elusivi né il configurarsi di situazioni di non economicità dell'atto realizzativo.

## ACCERTAMENTO

---

# **Presunzione di distribuzione degli utili ai soci nelle SRL a ristretta base societaria: criticità e strategie difensive (parte II)**

di Angelo Luca Ottaviano

## **I REQUISITI DI PRECISIONE, GRAVITA' E CONCORDANZA E CARENZA DI MOTIVAZIONE**

Nel pezzo pubblicato ieri abbiamo analizzato la problematica della doppia presunzione; concentriamoci adesso sui **requisiti di gravità, precisione e concordanza della presunzione di distribuzione degli utili ai soci**.

La presunzione di distribuzione degli utili è una **presunzione semplice**, e di conseguenza, in base a quanto stabilito dall'art. **38 c.3 del DPR 600/73**, non può essere utilizzata per rettificare il reddito imponibile delle persone fisiche a meno che sia supportata da **ulteriori elementi indiziari** che la rendano **grave, precisa e concordante**.

L'orientamento predominante della Cassazione è quello di ritenere che i requisiti di gravità, precisione e concordanza siano integrati grazie ad un **unico elemento indiziario** (**il ristretto numero di soci**) che assume una rilevanza tale da consentire l'inversione dell'onere della prova a carico del socio, che dovrà dimostrare di non aver ricevuto dividendi extracontabili.

In effetti, per quanto riguarda le presunzioni semplici, la Suprema Corte (Sentenza n.4406/1999) ha già avuto modo di evidenziare che *“gli elementi assunti a fonte di presunzione non debbono essere necessariamente plurimi, potendosi il convincimento del giudice fondare anche su un elemento unico, preciso e grave.”*

A ben vedere però in questo caso l'elemento indiziario della ristretta base sociale non sembra avere i requisiti di **precisione e gravità**, per tutti i motivi che sono stati già esposti in precedenza.

In questo senso pare esprimersi anche la **Cassazione n.14046/2009** che, discostandosi dall'orientamento prevalente, ha stabilito che l'attribuzione ai soci di un maggior reddito non si può risolvere in una *“affermazione apodittica che costituisce solo una motivazione apparente”*, ma è necessario invece che la sentenza spieghi sulla base di quali **“elementi concreti”** il giudice abbia ritenuto fondato l'accertamento.

Di questo avviso è anche parte della giurisprudenza di merito.

Si veda ad esempio **CTR Puglia n. 40/2011**, secondo cui “appare, dunque, più corretto e rispettoso del diritto alla difesa del contribuente, che l'elemento della ristretta base sociale sia confortato da altri elementi di gravità, precisione e concordanza che possano da un lato legittimamente costituire mezzo di prova della distribuzione degli utili occulti e dall'altro obblighino il contribuente che vi si opponga a fornire la prova contraria.”

La sentenza in oggetto individua anche quali dovrebbero essere gli ulteriori elementi indiziari: eventuali **movimenti bancari** del socio, l'**acquisto** da parte sua di **beni di particolare valore** non giustificabile tramite il reddito dichiarato o **qualunque altro indice concreto** (es: redditometro) di maggior reddito non giustificato.

In tal senso si è espressa anche la **CTP Napoli n. 145/2012**, secondo cui “l'accertamento in capo al socio, oltre alla ristretta base societaria ed alla effettiva percezione degli utili societari, dev'essere fondato anche su elementi tesi a verificare la **movimentazione bancaria** del contribuente, sull'**acquisto di beni** di particolare valore, non giustificabili sulla base dei redditi dichiarati.”

Si veda anche **CTR Marche n. 228/2010**, secondo cui “la caratteristica di ristretta base azionaria non può certo essere una colpa dei soci da sanzionare prescindendo da norme legali, eque e civili, emanate dal legislatore per l'imputazione dei redditi ai soci. È evidente che la ricerca di ulteriori indizi presuppone un'attività accertativa più laboriosa per l'amministrazione finanziaria ma è altrettanto evidente che le esigenze di gettito non possono giustificare deroghe ai sistemi legali voluti dal legislatore.”

Provando a seguire la “breccia” aperta dalla citata sentenza della **Cassazione n. 14046/2009**, in sede difensiva andrà quindi evidenziato che l'**avviso di accertamento** sul socio non si può basare solo sull'automatismo dovuto alla ristretta base sociale, ma deve invece essere **ulteriormente e autonomamente motivato**, portando a conoscenza del contribuente i **motivi concreti** dell'accertamento nei suoi confronti, in particolare con l'indicazione degli **ulteriori presupposti di fatto** che consentano di affermare pienamente la gravità, la precisione e la concordanza della presunzione di distribuzione degli utili extracontabili.

In assenza di questi ulteriori elementi, il giudice dovrà necessariamente ritenere **infondato** l'atto di accertamento nei confronti dei soci.

In ogni caso, in base all'orientamento predominante della giurisprudenza di legittimità, il socio di SRL a ristretta base societaria potrà fornire la **prova contraria** rispetto alla presunzione di distribuzione degli utili extracontabili.

A questo scopo, pur nella consapevolezza che dimostrare di **non** aver ricevuto utili può spesso tramutarsi in una **probatio diabolica**, ci sono due possibili strategie di difesa.

In primo luogo, il socio può fornire la prova contraria circa l'esistenza di **rapporti di solidarietà, complicità e reciproco controllo** nella gestione sociale, ad esempio documentando ogni eventuale richiesta di chiarimenti o contestazione mossa agli amministratori relativamente

alla gestione sociale; facendo verbalizzare puntualmente in Assemblea dei soci ogni eventuale obiezione; in generale evidenziando **documentalmente** ogni altra circostanza che consenta di dimostrare la sua estraneità alla gestione sociale o l'inesistenza di vincoli di solidarietà con gli altri soci e/o con l'amministratore.

Si veda ad esempio la già citata **Cassazione n.1906/2008**, secondo la quale il socio può dimostrare di non esser stato in condizione di conoscere e controllare la gestione degli affari sociali, ad esempio fornendo la prova “*dei fatti impeditivi della conoscibilità, dei comportamenti adottati per acquisire la conoscenza che siano risultati vani, così che si giustifica anche il suo stato di ignoranza, e dei comportamenti volti a far valere la responsabilità dei gestori della società per le anomalie contabili.*”

In secondo luogo, il socio potrà fornire la prova contraria rispetto all'avvenuta **distribuzione** degli utili, dimostrando che gli stessi sono stati **accantonati** presso la società (ad es. in caso di ingiustificato accrescimento delle disponibilità finanziarie sul c/c della società), oppure **reinvestiti** nell'attività d'impresa (ad es: per pagare acquisti in nero o dipendenti in nero) o ancora **distribuiti solo ad alcuni soci** o all'**amministratore**.

Si tratta di un principio più volte affermato dalla Suprema Corte: si veda, tra le altre, **Cassazione n.3972/2009**, secondo cui rimane salva la “*facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, ma siano stati, invece, accantonati dalla società, ovvero da essa reinvestiti.*”

Si veda inoltre **Cassazione n.21573/2005**, secondo cui “*anche il semplice fatto che in questo caso gli utili occulti siano stati reperiti in un posto specifico (esattamente in un conto corrente del socio amministratore delegato), e non risulti un ulteriore spostamento di quei fondi (o di altri di importo corrispondente) costituisce un consistente elemento, sia pure indiziario semplice, in senso contrario all'operatività nel caso concreto della presunzione, anch'essa semplice, dell'avvenuta distribuzione proporzionale dei fondi a tutti i soci.*”