

Edizione di giovedì 19 giugno 2014

PROFESSIONISTI

[Rimborsi chilometrici ai soci dello studio associato](#)

di **Davide David**

IVA

[Resi di beni da e verso san marino: nota di credito o fattura per retrovendita?](#)

di **Marco Peirolo**

PENALE TRIBUTARIO

[La Cassazione si pronuncia ancora in tema di crisi di liquidità e reato di omesso versamento delle imposte](#)

di **Luigi Ferrajoli**

ENTI NON COMMERCIALI

[I termini di decadenza per impugnare l'assemblea di una associazione](#)

di **Guido Martinelli, Marilisa Rogolino**

DIRITTO SOCIETARIO

[Capitale minimo per le SpA a 50.000 Euro: effetti anche per le Srl](#)

di **Giancarlo Falco**

BUSINESS ENGLISH

[Frode, evasione ed elusione fiscale: come si traducono in inglese?](#)

di **Elena Vaccari, Stefano Maffei**

PROFESSIONISTI

Rimborsi chilometrici ai soci dello studio associato

di **Davide David**

Alcuni Uffici dell'Agenzia delle entrate stanno disconoscendo, in sede di accertamento, la deducibilità dei rimborsi spese corrisposti dagli studi professionali ai propri associati per l'utilizzo delle loro autovetture.

In altri casi gli Uffici applicano ai rimborsi spese il **limite di deducibilità** previsto per i costi delle autovetture dall'art. 164 del TUIR (attualmente del 20%).

Si pone quindi il problema di capire se e in che termini i rimborsi spese riconosciuti agli associati possano essere portati in deduzione dallo studio associato.

La questione non risulta mai essere stata affrontata specificatamente dalla prassi di fonte ministeriale, mentre la dottrina più attenta si è orientata a riconoscere l'intera deducibilità dei suddetti rimborsi spese.

Come noto, la **determinazione del reddito di lavoro autonomo** (ivi compreso quello derivante dall'esercizio in forma associata) è disciplinata specificatamente dall'art. 54 del TUIR.

In via di principio, a norma del comma 1 di detto articolo i titolari di redditi di lavoro autonomo (ivi compresi gli studi associati) possono portare in deduzione nel singolo periodo di imposta le **"spese sostenute nel periodo stesso nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo quanto stabilito nei successivi commi"**.

Per i lavoratori autonomi trova però anche applicazione **l'art. 164 del TUIR**, contenente **disposizioni generali per i veicoli** *"utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, ai fini della determinazione dei relativi redditi"* (così il comma 1).

In forza della lettera b) del comma 1 del richiamato art. 164, le spese relative alle autovetture utilizzate nell'esercizio di attività di lavoro autonomo:

- possono essere portate in **deduzione in una determinata percentuale** (attualmente del 20%);
- senza tenere conto della parte di costo eccedente euro 18.075,99 (o della corrispondente parte in caso di leasing o noleggio).

La medesima lettera b) statuisce anche che *“se l'attività è svolta da società semplici e da associazioni di cui all'art. 5, la deducibilità è consentita soltanto per un veicolo per ogni socio o associato”* e che, in tale ipotesi, i limiti di costo di cui sopra *“sono riferiti a ciascun socio o associato”*.

La questione ora verte sulla applicabilità o meno della norma generale contenuta nell'art. 164 del TUIR alle **autovetture intestate ai singoli associati** dello studio (e non allo studio associato).

A tale riguardo occorre evidenziare che, per quanto concerne la intestazione dei veicoli agli studi associati, il **Ministero delle Infrastrutture e dei Trasporti**, con la circolare n. 51431 dell'11.06.2010, ha fornito le seguenti indicazioni: *“Per giurisprudenza ormai consolidata, gli Studi associati, ancorché privi di personalità giuridica, costituiscono forme di aggregazione di interessi assimilabili alle associazioni non riconosciute (v. Cass. Civ., Sez. III, 13.04.2007, n. 8853). Pertanto, ricorrono i presupposti per poter procedere alla **intestazione della carta di circolazione direttamente a nome della Studio associato**, con riferimento alla relativa sede, nella persona che ne ha la legale rappresentanza”*.

A rigor di logica, tenuto conto di tale specifica, sembrerebbe quindi potersi affermare che **l'art. 164 del TUIR trovi applicazione per le sole autovetture con carta di circolazione intestata allo studio** associato e non anche per quelle intestate direttamente agli associati.

Un altro aspetto che può avere una certa rilevanza ai fini di cui trattasi riguarda la **scheda carburante** che, come noto, costituisce il documento fondamentale per la deduzione del costo del carburante (anche dal reddito di lavoro autonomo) e per la detrazione della relativa IVA.

Come riscontrabile dal D.P.R. n. 444 del 10.11.1997 (regolamento sulle annotazioni da apporre sulla scheda carburante) nonché dai relativi documenti di prassi (in particolare la circolare n. 205/E del 12.08.1998) la scheda carburante **riguarda i soli “soggetti all'imposta sul valore aggiunto”** (i quali, in alternativa, possono documentare il costo mediante carta di credito) e deve riportare, tra le altre indicazioni, *“il numero di partita IVA del soggetto d'imposta che acquista il carburante”*.

Invero, la prassi di fonte ministeriale ha **esteso l'uso della scheda carburante anche per le autovetture di proprietà dei dipendenti** utilizzate per conto del datore di lavoro, indicando i dati del dipendente e del datore e i chilometri percorsi per conto del datore (circolare n. 39 del 13.07.1977, confermata dalla circolare n. 205/E del 12.08.1998). Ma è da ritenere che tale specifica deroga, riconosciuta solo in via interpretativa, non possa essere a sua volta estesa ad altre fattispecie e, in particolare, al caso degli associati che utilizzano la propria autovettura anche a fini professionali.

Parrebbe quindi che **per gli studi associati la scheda carburante possa essere utilizzata dagli studi stessi (in qualità di soggetti IVA) per i soli riferimenti delle autovetture intestate direttamente allo studio** e non per i rifornimenti delle autovetture intestate personalmente ai

singoli associati (privi di una loro posizione IVA).

Anche tale aspetto sembra quindi far propendere per la applicabilità dell'art. 164 del TUIR alle sole autovetture intestate allo studio associato (o, al limite, oltre a queste, a quelle dei dipendenti dello studio per la deduzione del costo del carburante). **Non pare infatti avere senso considerare applicabile l'art. 164 del TUIR anche alle autovetture intestate agli associati** in quanto, in buona sostanza, i relativi costi di utilizzo (*in primis* il costo del carburante) non sono direttamente riferibili allo studio associato e quindi non possono essere portati direttamente in deduzione dallo studio stesso.

Di conseguenza, per la deducibilità delle spese riferibili all'utilizzo delle autovetture degli associati **parrebbe doversi fare riferimento ai soli principi e alle sole regole riscontrabili nell'art. 54 del TUIR.**

Come prima ricordato, in base a tale articolo le spese sono, in via di principio, deducibili quando risultano sostenute nell'esercizio dell'arte o della professione, salvo che non rientrino in una delle deroghe ai principi generali contenute nello stesso art. 54.

Se non rientrano in una delle deroghe, le spese sono quindi deducibili quando sussistono le seguenti condizioni:

- **inerenza** all'esercizio dell'arte o professione;
- **effettività del pagamento** (principio "di cassa");
- **adeguata documentazione.**

Non essendo contemplate in una delle deroghe ai principi generali, **le spese per l'utilizzo da parte degli associati delle loro auto nello svolgimento degli incarichi professionali dovrebbero quindi essere deducibili (da parte dello studio associato) alla sola condizione che siano inerenti, effettivamente sostenute e adeguatamente documentate.**

Orbene, per quanto attiene all'inerenza, l'utilizzo dell'auto da parte degli associati per i viaggi effettuati nello svolgimento dei loro incarichi professionali è **certamente funzionale (e quindi inerente) all'attività dello studio associato** e alla produzione del relativo reddito.

Per quanto concerne la spesa sostenuta è da ritenere che questa vada identificata nei rimborsi riconosciuti e corrisposti dallo studio ai propri associati a rifusione dei costi da costoro direttamente sopportati per l'utilizzo delle loro auto nell'effettuazione dei viaggi di lavoro. **La spesa risulta quindi adeguatamente documentata dalle distinte di rimborso** presentate dagli associati, con indicazione dei viaggi effettuati, delle relative motivazioni e dei chilometri percorsi.

Non va poi sottaciuto il fatto **che gli associati dello studio assumono, in buona sostanza, anche il ruolo di amministratori dello stesso**, con la conseguenza che potrebbero ritenersi applicabili ai rimborsi spese le regole statuite per gli amministratori di società. Si ricorda, a tale proposito,

che a norma dell'art. 95, comma 3, del TUIR, i rimborsi spese riconosciuti agli amministratori per l'effettuazione di specifiche trasferte sono deducibili nei limiti dei costi di percorrenza relativi ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali (se a benzina) ovvero a 20 cavalli fiscali (se diesel).

Per quanto sopra, essendo inerenti, effettivamente sostenuti e adeguatamente documentati, **i rimborsi spese riconosciuti e corrisposti agli associati dovrebbero quindi essere interamente deducibili da parte dello studio, a norma dell'art. 54 del TUIR** (non trovando applicazione, al caso di specie, né le deroghe previste dallo stesso art. 54 né le deroghe previste per le autovetture dall'art. 164 del TUIR).

Ciò almeno per le spese rientranti nei limiti statuiti per i dipendenti e per gli amministratori di società dall'art. 95, comma 3, del TUIR, da ritenersi estendibili anche al caso degli associati in quanto "indici" di una mera rifusione dei costi sostenuti per l'utilizzo dell'autovettura.

In ogni caso, i rimborsi spese (almeno per la parte non eccedente i limiti di cui all'art. 95 del TUIR) **non dovrebbero costituire reddito imponibile per gli associati**, in quanto non conseguiti nell'ambito dell'esercizio "in proprio" di una attività di lavoro autonomo.

Certo è che, dato l'interesse che riveste per un gran numero di contribuenti, sarebbe **quanto mai opportuno che l'Amministrazione finanziaria si pronunciasse sulla questione** per dettare le sue linee guida, riconoscendo comunque **la non accertabilità di eventuali comportamenti difformi** dalla sua linea interpretativa, tenuti in buona fede sulla base di una diffusa prassi comportamentale avvalorata anche dalla dottrina più attenta.

IVA

Resi di beni da e verso san marino: nota di credito o fattura per retrovendita?

di **Marco Peirolò**

Per le imprese che intrattengono rapporti commerciali con San Marino si pone il problema di come gestire i **resi di beni (totali o parziali)**.

Fino al 31 dicembre 1993, gli scambi tra Italia e San Marino erano disciplinati dal D.M. 29 dicembre 1972, le cui disposizioni risultavano integrate da quelle del D.M. 24 gennaio 1979, riguardanti l'obbligo di emissione del documento di accompagnamento dei beni viaggianti.

Dal 1° gennaio 1994, per effetto del D.M. 24 dicembre 1993, la disciplina IVA dei rapporti di scambio con San Marino è stata modificata ricalcando, sostanzialmente, quella applicabile alle **operazioni intracomunitarie**. Infatti, in base al citato D.M. 24 dicembre 1993 (per l'Italia) e alla L. 21 dicembre 1993, n. 134 (per San Marino), è stato previsto che, di regola, gli scambi di beni sono **non imponibili nel Paese del cedente** siccome **soggetti a IVA nel Paese del cessionario**, a condizione che le controparti siano titolari di partita IVA (Italia) o di codice identificativo (San Marino).

Secondo l'Amministrazione finanziaria, i **resi da parte di soggetti italiani** nei confronti di operatori sammarinesi costituiscono "**retrovendite**", sicché **non è applicabile la procedura di variazione in diminuzione** prevista dall'art. 26, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 633/1972.

Fermo restando che questa precisazione, contenuta nella R.M. 5 maggio 1982, n. 390343, deve intendersi riferita anche alle **restituzioni di beni da parte di soggetti sammarinesi**, è dato osservare che l'indicazione ministeriale si basa sul **previgente sistema normativo**, regolato – come detto – dai DD.MM. 29 dicembre 1972 e 24 gennaio 1979.

Nell'attuale disciplina, è pertanto opportuno chiedersi se i resi, anziché retrovendite, costituiscano **variazioni delle operazioni originarie**, di vendita e acquisto; in particolare, tenuto conto che – nell'ambito degli scambi intracomunitari regolati dal D.L. n. 331/1993 – la C.M. 23 febbraio 1994, n. 13-VII-15-464 (§ B.103) consente all'operatore nazionale di operare la rettifica diminutiva comunicandola, ai fini fiscali e statistici, nei modelli INTRA 1-ter e INTRA 2-ter (si veda "**Resi di beni da parte del soggetto comunitario con Intrastat variabile**")

In assenza di un chiarimento ufficiale sul punto, è consigliabile considerare i resi come

“**retrovendite**”, per cui l’impresa italiana dovrà **aprire un ordine di acquisto o di vendita** a seconda che la merce oggetto di restituzione provenga da San Marino o sia diretta a San Marino.

Nella prassi commerciale, sono gli stessi clienti sammarinesi ad insistere per questa qualificazione, in quanto **l’imposta pagata sui beni importati può essere chiesta a rimborso in caso di riesportazione**.

Dunque, l’imposta dovuta a San Marino è di tipo “**monofase**” ed incide sull’operatore economico sammarinese che utilizzi i beni nell’ambito del proprio processo produttivo (es. impresa industriale) o che li rivenda in territorio sammarinese (es. impresa commerciale).

In definitiva, dal punto di vista dell’operatore sammarinese, se i **beni acquistati dall’Italia** sono oggetto di restituzione, totale o parziale, l’IVA pagata sull’importazione può essere **recuperata**, in tutto o in parte, qualificando il reso come “retrovendita”.

Specularmente, cioè per i **beni venduti in Italia**, dato che il fornitore sammarinese ha diritto al rimborso dell’imposta pagata sulle importazioni, l’IVA dovuta sul reso può essere recuperata se il cliente italiano emette **fattura per la merce restituita**.

PENALE TRIBUTARIO

La Cassazione si pronuncia ancora in tema di crisi di liquidità e reato di omesso versamento delle imposte

di **Luigi Ferrajoli**

Con due recenti e per certi versi analoghe pronunce la **Corte di Cassazione** è tornata a occuparsi della questione, sempre più diffusa in tempo di crisi, dell'**omesso versamento** delle imposte.

Per quanto concerne il reato di omesso versamento dell'**IVA**, previsto e punito dall'articolo 10 *ter* del D.Lgs. 74/2000, con la **sentenza n. 19426 del 12/5/2014** la Corte di Cassazione, Sezione Terza Penale, ha innanzitutto evidenziato come, per la **consumazione** del delitto, "*non è sufficiente un qualsiasi ritardo nel versamento rispetto alle scadenze previste, ma occorre che l'omissione si protragga fino al 27 dicembre dell'anno successivo al periodo di imposta di riferimento*", data individuata dall'articolo 6, comma 2, L. 405/1990.

Passando poi a considerare l'**elemento psicologico** richiesto per la configurabilità della fattispecie incriminatrice, la Cassazione, richiamando quanto statuito dalle Sezioni Unite nella sentenza n. 37424 del 28/3/2013, ha sottolineato che il reato in esame è punibile a titolo di **dolo generico**, che deve peraltro riferirsi anche alla **soglia** di euro cinquantamila, elemento costitutivo del fatto.

In sostanza, secondo la pronuncia della Suprema Corte, il soggetto d'imposta, effettuando operazioni imponibili, riscuote già, dall'acquirente del bene o del servizio, l'**IVA** dovuta e deve perciò "*tenerla **accantonata** per l'Erario, organizzando le risorse disponibili in modo da poter adempiere all'obbligazione tributaria*".

Dopo avere rilevato la similitudine con quanto è previsto in materia di omesso versamento delle **ritenute previdenziali**, la Suprema Corte, pur riconoscendo che vi possano essere dei casi, in astratto, nei quali possa invocarsi l'assenza di dolo o l'**assoluta impossibilità** di adempiere l'obbligazione tributaria (in tali ipotesi l'apprezzamento del Giudice del merito, se adeguatamente motivato, è insindacabile in sede di legittimità), afferma che "*è tuttavia necessario, perché in concreto ciò si verifichi, che siano assolti gli oneri di allegazione che, per quanto attiene alla lamentata crisi di liquidità, dovranno investire non solo l'aspetto della **non imputabilità** a chi abbia omesso il versamento della crisi economica che ha investito l'azienda o la sua persona ma anche la prova che tale crisi non sarebbe stata altrimenti fronteggiabile, tramite il ricorso, da parte dell'imprenditore, ad idonee misure da valutarsi in concreto (non ultimo, il ricorso*

al credito bancario”.

Tale **esimente**, vera e propria **forza maggiore**, impone a colui che intende avvalersene di dimostrare di avere fatto tutto il possibile, anche con azioni sfavorevoli per il proprio **patrimonio personale**, per adempiere alle proprie obbligazioni tributarie e di non esservi riuscito per cause indipendenti dalla sua volontà e a lui **non imputabili**.

La Corte di Cassazione, Terza Sezione Penale, è stata nuovamente chiamata a pronunciarsi con riferimento a **omessi versamenti**, questa volta inerenti ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti entro la scadenza del termine finale per la presentazione della dichiarazione annuale, reato previsto e punito dall'articolo **10 bis** del **D.Lgs. 74/2000**.

Con la **sentenza n. 20266 del 15/5/2014**, la Suprema Corte rileva che, anche in questo caso, il reato *de quo* è punibile a titolo di **dolo generico** e che la prova dell'elemento psicologico richiesto per la configurabilità del delitto è *“insita nella duplice circostanza del rilascio della certificazione al sostituito e della presentazione della dichiarazione annuale del sostituito (Mod. 770), che riporta le trattenute effettuate, la loro data ed ammontare, nonché i versamenti relativi”*.

Parallelamente a quanto statuito per l'ipotesi delittuosa di cui all'articolo 10 *ter* del D.Lgs. 74/2000, il **sostituto d'imposta** ha l'obbligo di **accantonare** le somme dovute all'Erario, non potendosi invocare l'eventuale crisi di liquidità.

Secondo la Suprema Corte, il reato in esame, sotto il profilo dell'elemento psicologico, si connota per una condotta cosciente e volontaria che, progressivamente, si articola nelle seguenti fasi: a) mancato **accantonamento** delle somme trattenute; b) omesso versamento mensile; c) **prosecuzione** della condotta criminosa fino al termine ultimo fissato dalla norma incriminatrice.

Nel caso di specie, cassando la pronuncia di **assoluzione** del Giudice di primo grado che aveva assolto l'imputato dal delitto contestato, la Cassazione ha evidenziato come sia sufficiente la **coscienza** e volontà di non versare all'**Erario** le ritenute effettuate e che, concretamente, vi siano spazi “ristretti” per poter sostenere l'assenza dell'elemento soggettivo ovvero la forza maggiore. A tale proposito, non rilevano né il fatto di aver ritenuto necessario pagare **prioritariamente** altri creditori per scongiurare l'eventuale fallimento, né l'esistenza di crediti verso terzi non esatti.

ENTI NON COMMERCIALI

I termini di decadenza per impugnare l'assemblea di una associazione

di **Guido Martinelli, Marilisa Rogolino**

La Suprema Corte di Cassazione (**sentenza sez. I – 10 aprile 2014 n. 8456**) ha confermato il **termine di decadenza** entro il quale debba essere impugnata la delibera di esclusione di un associato.

Il quadro normativo di riferimento (combinato disposto di cui agli artt. 23, 24, 36 e 38 cod. civ.) traduce l'esigenza di caratterizzare **il contratto associativo quale vincolo di natura volontaria** che lega i soggetti che vi partecipano, dallo scopo comune e da una organizzazione interna determinata dagli stessi associati, inclusiva del sistema giustiziale o della creazione di un foro cd. interno cui l'associato demanda la risoluzione delle controversie scaturenti dal rapporto associativo; **l'intervento giudiziale statale è circoscritto al controllo della legalità interna** ovvero alla conformità statutaria delle deliberazioni degli organi, escluso il sindacato sulla opportunità intrinseca della deliberazione.

Dal combinato disposto di cui all'art. 23 e 24 c.c. si ricava che **l'associato può reagire giudizialmente contro la delibera di esclusione entro sei mesi dalla conoscenza** e chiedere la sospensione della deliberazione impugnata quando sussistono gravi motivi

Il termine decadenziale inizia a decorrere dalla data di pubblicazione, espletato tale incombenza, la parte è in grado di informarsi facendo uso della diligenza dovuta, attingendo quanto necessario per poter svolgere impugnazione entro il termine ampio di sei mesi fissato a pena di decadenza.

L'esperienza, però, conosce, oltre all'ipotesi "piana" della reazione all'espulsione in quanto priva dei motivi giustificatori, altra in cui la delibera di esclusione trascende l'interesse del membro espulso a conservare la posizione di socio collocandosi sul piano di un **atto gestionale dell'ente privo, presuntivamente, dei requisiti minimi essenziali da renderlo nullo.**

Nel primo caso *nulla quaestio*; la delibera che ha come contenuto l'esclusione del socio, sul presupposto della ricorrenza dei gravi motivi, è impugnabile nel termine di sei mesi dal giorno in cui all'associato è stata notificata la deliberazione ex art. 24 c.c. **La norma condiziona l'esclusione alla sussistenza di gravi inadempienze che rendono incompatibile il proseguimento della vita associativa e costituiscono turbamento del rapporto sociale** che

reclama la rimozione nell'interesse generale di tutti gli associati. Non qualsiasi inadempimento ma l'adempimento agli obblighi assunti con l'adesione al patto statutario può costituire grave motivo idoneo a giustificare l'esclusione.

Il giudice adito con la domanda di invalidazione, dovrà valutare la ricorrenza dei gravi motivi alla stregua della **“non scarsa importanza” dell'inadempimento** contrattuale ex art. 1455 c.c. avuto riguardo all'idoneità della condotta contestata ad incidere nell'economia complessiva del rapporto.

Quid iuris qualora la delibera espulsiva venga impugnata non solo per contestare la sussistenza dei gravi motivi necessari per l'esclusione ma anche **per negare la legittimità della stessa in quanto affetta da vizi che si traducono in ragioni di nullità o inesistenza?**

Ovvero, ci si chiede se **va applicato il regime di cui all'art. 23 c.c. per cui i vizi delle delibere assembleari sono denunciabili in ogni tempo e da qualsiasi interessato**, oppure se, stante la contestuale impugnativa per l'assenza di motivi idonei a giustificare l'espulsione opera il regime di cui all'art. 24 c.c. 3 comma che assoggetta l'azione dell'associato espulso al rispetto del termine perentorio di sei mesi che trascorso inutilmente determina l'estinzione del diritto .

“In tali casi di promiscuità di motivi di censura, l'azione giudiziaria deve essere proposta nel termine decadenziale di sei mesi dalla conoscenza della decisione; la conoscenza è presupposto idoneo a far decorrere il termine di decadenza di sei mesi previsto dall'art. 24 c.c.”

Questa la soluzione cui è pervenuta la Corte di Cassazione con la recente pronuncia in esame sul ricorso di due associati esclusi che instavano per l'annullamento della delibera oltre il termine fissato nella norma, **giustificando l'inutile decorso con la non assoggettabilità a termini di decadenza** in quanto l'impugnazione era diretta a demolire la delibera non solo per l'assenza dei gravi motivi di esclusione ma anche perché affetta da vizi; in tal caso doveva trovare applicazione l'art. 23 c.c. e quindi la delibera era impugnabile in ogni tempo da qualunque interessato non trovando applicazione la previsione del termine decadenziale.

La Corte di Cassazione richiamava un precedente secondo cui la non operatività del normale regime di impugnazione di cui all'art. 23 c.c. è con riguardo alle decisioni *“che abbiano contenuto diverso dall'esclusione del singolo associato mentre per queste ultime”* ovvero quando venga impugnata una delibera di esclusione, ***“l'azione è esperibile esclusivamente dall'interessato nel termine di decadenza di sei mesi dalla notificazione, tanto se rivolta a contestare la sussistenza di gravi motivi necessari per l'esclusione, tanto se diretta a negare la legittimità dell'esclusione”***.

DIRITTO SOCIETARIO

Capitale minimo per le SpA a 50.000 Euro: effetti anche per le Srl di Giancarlo Falco

Tra le varie **norme presentate dal Governo** nel corso del Consiglio dei ministri dello scorso 13 giugno, di notevole impatto operativo è sicuramente quella che prevede la **riduzione del Capitale Sociale minimo** necessario per la costituzione di una S.p.a. dagli attuali 120.000 euro a 50.000 euro.

Si ricorda che l'attuale versione dell'art. 2327 del Codice Civile dispone che **"la società per azioni deve costituirsi con un capitale non inferiore a centoventimila euro"**. La stessa disposizione si applica per le SAPA, così come previsto espressamente dall'art. 2454 del Codice Civile. Per quanto riguarda le Srl, invece, l'articolo 2463, fissa il capitale minimo in 10.000 euro, prevedendo tuttavia che *"l'ammontare del capitale può essere determinato in misura inferiore a euro diecimila, pari almeno a un euro. In tal caso i conferimenti devono farsi in denaro e devono essere versati per intero alle persone cui è affidata l'amministrazione"*; la stessa cosa è poi ripetuta per la Srl semplificata dall'articolo 2463-bis.

La *ratio* della nuova norma è sicuramente da cogliere nella volontà del Governo di meglio favorire la nascita e la diffusione delle Società per azioni, nella prospettiva di **favorire l'afflusso di nuove risorse alle aziende**: la riduzione del Capitale Sociale minimo, infatti, non è una norma isolata ma si innesta in una serie di nuove disposizioni, quali ad esempio l'eliminazione del divieto all'emissione di azioni a voto plurimo, l'eliminazione del limite di proporzione al capitale sociale per l'emissione di obbligazioni, la liberalizzazione dell'emissione di azioni a categoria speciale, la revisione dei limiti alle partecipazioni incrociate nel caso di piccole e medie imprese, tutte volte a favorire lo sviluppo delle imprese.

Dal punto di vista operativo la nuova norma determina molteplici effetti: innanzitutto le perdite rilevanti per l'attuazione delle misure indicate dagli articoli 2446 e 2447 del codice civile saranno pari ad 1/3 di 50.000 euro; inoltre la ricostituzione del capitale per perdite dovrà avvenire nel rispetto del nuovo limite di capitale minimo.

Importante è anche un aspetto *"indiretto"* derivante dalla nuova norma, che rischia di avere un forte impatto sulle **Srl di minore dimensione**: il Codice civile, infatti, all'art. 2477, comma 2, dispone, per le società a responsabilità limitata, la **nomina obbligatoria dell'organo di controllo** o del revisore *"se il capitale sociale non è inferiore a quello minimo stabilito per le società per azioni"*.

Va da sé che, coordinando tale disposizione con i nuovi limiti imposti dalle disposizioni annunciate dal Governo, l'obbligo di cui all'art. 2477, comma 2, previsto per tutte le S.r.l., scatta in presenza di un capitale superiore a 50 mila Euro.

È doveroso sottolineare che tale disposizione, comunque, non avrà un impatto immediato sulle Srl già costituite: l'art. 2477 del Codice civile, infatti, impone la nomina dell'organo di controllo nella Srl ***“entro i trenta giorni successivi all'assemblea che approva il bilancio”*** in cui **viene per la prima volta riscontrata la sussistenza dei requisiti per la nomina dell'organo di controllo.**

Di conseguenza, il superamento del capitale sociale minimo che fa scattare l'obbligo dell'organo di controllo verrà rilevato nel bilancio 2014 da approvare nel 2015 (nel caso di esercizio coincidente con l'anno solare). E, pertanto, **sarà necessario nominare l'organo di controllo nei trenta giorni successivi all'approvazione del bilancio 2014.**

Non è difficile immaginare che la nuova norma provocherà un notevole numero di casi di **nomina di nuovi organi di controllo**, poiché non sono poche le situazioni in cui il capitale delle Srl è posizionato proprio nel **range** tra i 50.000 ed i 120.000 euro, in quanto tali importi rappresentavano una giusta risposta alle richieste di capitalizzazione provenienti dal sistema bancario ma, allo stesso tempo, evitavano, appunto, la nomina di sindaci e revisori.

Tale disposizione, dunque, determina sicuramente un **maggior livello di controllo** all'interno delle piccole e medie imprese ma, contestualmente, è indubbio che determina anche un **ulteriore maggior costo** proprio a carico di quelle piccole Srl che, invece, attendono da tempo una boccata d'ossigeno.

BUSINESS ENGLISH

Frode, evasione ed elusione fiscale: come si traducono in inglese?

di **Elena Vaccari, Stefano Maffei**

Ci occupiamo oggi di **evasione fiscale**, **frode fiscale** ed **elusione fiscale**, comportamenti in relazione ai quali può configurarsi una **responsabilità amministrativa o penale** (*criminal responsibility* o *criminal liability*).

L'evasione fiscale identifica i metodi volti a **ridurre il prelievo fiscale** da parte dello Stato sui contribuenti (*taxpayers*) attraverso la violazione di specifiche norme fiscali. Tipicamente, l'evasione fiscale avviene attraverso operazioni di vendita o prestazione di servizi al cittadino effettuate **senza emissione** di regolare fattura (*invoice*) o ricevuta (*receipt*) (vendite 'in nero', da tradurre in inglese con l'espressione *payments under the table*) oppure attraverso **false dichiarazioni dei redditi** (*dishonest tax reporting*).

Evasione fiscale si traduce *tax evasion*: capiterà quindi di leggere che *tax evasion is the use of illegal means to avoid paying taxes*, mentre 'paradiso fiscale' va tradotto con *tax haven*. Attenzione a non confondere *haven* con *Heaven*, che è il Paradiso della religione. Allo stesso modo, non utilizzare *evasion* in relazione al detenuto che scappa di prigione: il verbo corretto è *to escape* (come nel famoso film *Escape from Alcatraz*).

A seconda delle normative, talune ipotesi di evasione fiscale potrebbero configurare il crimine di **frode fiscale**, da tradursi con *tax fraud*. Potrà quindi capitare che *the accountant of the corporation was convicted of complicity in the crime of tax fraud* (nel caso di commercialista condannato per concorso in frode fiscale).

Diversa dall'evasione fiscale è l'**elusione fiscale**, che è una pratica che formalmente rispetta le leggi, ma le aggira nel loro aspetto sostanziale. In inglese, elusione fiscale si traduce con *tax avoidance* e altro non è che *the legitimate minimisation of taxes*.

Infine, annotate l'espressione *to cook the books*, che ovviamente non ha niente a che fare con la cucina, ma si riferisce invece alla **falsificazione delle scritture contabili**. Anni fa, la stampa mondiale si chiese *How was it possible for Parmalat managers to cook the books and hide it for so long?* Sottostimavano, forse, la creatività del Bel Paese.

Per spunti e terminologia sull'inglese fiscale e commerciale e per informazioni sul corso estivo ad Oxford per avvocati e commercialisti visitate il sito di EFLIT: www.eflit.it