

Edizione di giovedì 24 luglio 2014

ACCERTAMENTO

[Il trasferimento dei contratti nelle cessioni d'azienda](#)

di **Sandro Cerato**

BILANCIO

[Nuovo Principio contabile OIC 21: la “perdita durevole di valore” delle Partecipazioni immobilizzate](#)

di **Fabio Landuzzi**

ACCERTAMENTO

[La Cassazione ribadisce la natura di presunzione semplice degli studi di settore](#)

di **Luigi Ferrajoli**

LAVORO E PREVIDENZA

[Ancora sulla previdenza dei soci di Srl](#)

di **Giovanni Valcarenghi**

CONTENZIOSO

[Agenzia ed Equitalia in giudizio: la CTR Napoli conferma la piena autonomia](#)

di **Giancarlo Falco**

ACCERTAMENTO

Il trasferimento dei contratti nelle cessioni d'azienda

di **Sandro Cerato**

Nelle operazioni riguardanti il **trasferimento d'azienda**, o di un ramo di essa, gli aspetti civilistici connessi al **trasferimento delle posizioni patrimoniali e contrattuali** esistenti in campo all'impresa cedente assumono particolare importanza e delicatezza. Nel presente intervento si analizza la disciplina codicistica prevista per il trasferimento dei contratti in generale, rimandando a prossimi approfondimenti la valutazione di alcuni rapporti "particolari" (lavoro dipendente, locazione, leasing, ecc.). L'art. 2558, comma 1, del Codice Civile, enuncia il principio generale secondo cui *"se non è pattuito diversamente l'acquirente dell'azienda subentra nei contratti stipulati per l'esercizio dell'azienda stessa che non abbiano carattere personale"*. Tale principio introduce una sorta di presunzione secondo cui, nel **silenzio delle parti**, l'acquirente dell'azienda subentra in tutti i rapporti giuridici in essere relativi all'azienda ceduta, con **esclusione solamente dei contratti di natura personale** legati alla figura dell'imprenditore e non all'azienda ceduta. E' pertanto opportuno che le parti definiscano in maniera puntuale i contratti che intendono trasferire ovvero escludere dall'azienda. I principali tipi contrattuali che usualmente fanno parte dell'azienda sono quelli riguardanti il lavoro dipendente, i rapporti di agenzia, la locazione, anche finanziaria, ecc.. Rimandando come già detto a futuri interventi l'analisi delle fattispecie contrattuali singole, in questa sede è opportuno riassumere le **condizioni** che debbono verificarsi affinché si possano trasferire all'acquirente i contratti in corso:

- sussistenza di un **nesso tra i contratti e l'azienda**, altrimenti non si può parlare di contratti relativi all'azienda ceduta;
- **non deve trattarsi di contratti aventi carattere personale**, cioè stipulati con riferimento alla persona fisica titolare dell'azienda, come ad esempio l'associazione in partecipazione, in quanto caratterizzati da un rapporto di fiducia personale tra associante ed associato.

I contratti oggetto dell'art. 2558 del Codice Civile sono:

- i **contratti aziendali**, aventi ad oggetto il godimento di beni aziendali non di proprietà dell'impresa;
- i **contratti d'impresa**, stipulati per l'esercizio dell'attività d'impresa (ad esempio, i contratti commerciali con clienti e fornitori, quelli di assicurazione, ecc.).

Affinché sia ipotizzabile il trasferimento dei contratti, è necessario che entrambe le prestazioni

non siano ancora state eseguite al momento della **cessione dell'azienda**, in quanto se anche solo una delle parti contraenti ha già adempiuto, si è in presenza non di una cessione di contratto, bensì di una **cessione di crediti o di debiti** ai sensi degli artt. 2559 e 2560 del Codice Civile. Il comma 2 dell'art. 2558 del Codice Civile prevede la **possibilità del terzo contraente** di non accettare il subentro nel rapporto contrattuale dell'acquirente dell'azienda, purché sussistano le seguenti condizioni:

- il **recesso deve avvenire entro tre mesi** dalla notizia del trasferimento;
- deve trattarsi di **recesso per giusta causa**.

Il concetto di “giusta causa” non sempre è di facile individuazione, anche se nella cessione di azienda potrebbe consistere nel possibile pregiudizio che il terzo contraente subisce per effetto di minori garanzie patrimoniali del subentrante-acquirente dell'azienda rispetto all'originario contraente-cedente dell'azienda. Pertanto, in **assenza di giusta causa**, i contratti si trasferiscono assieme all'azienda, l'alienante resta escluso dal rapporto e viene sostituito dall'acquirente, il quale diventa unico responsabile dell'esecuzione del contratto stesso. L'art. 2558, come detto, fa salva **l'eventuale pattuizione contraria** delle parti al trasferimento dei rapporti, purché ovviamente questi patti vengano portati a conoscenza dei terzi per essere loro opponibili. Altrimenti, i terzi hanno diritto di ritenere che i contratti siano trasferiti all'acquirente e sono validi tutti gli atti compiuti con quest'ultimo (adempimenti, proroghe, novazioni, ecc.).

BILANCIO

Nuovo Principio contabile OIC 21: la “perdita durevole di valore” delle Partecipazioni immobilizzate

di Fabio Landuzzi

La [nuova edizione del Principio contabile OIC 21](#) intitolato “**Partecipazioni e azioni proprie**”, approvato in versione definitiva lo scorso mese di giugno, si applicherà ai **bilanci chiusi a partire dal 31 dicembre 2014**, pur essendone consentita anche un’applicazione anticipata.

Con riguardo alla **valutazione** di fine esercizio delle **partecipazioni immobilizzate**, l’OIC 21 si sofferma sul principio secondo il quale il costo sostenuto all’atto dell’acquisto – pari al costo di acquisto aumentato degli oneri accessori – deve essere diminuito quando si verifica una **perdita durevole di valore**, ossia una differenza negativa del valore di carico rispetto al **valore recuperabile dell’investimento**, determinato in base ai benefici futuri che si prevede potranno derivare alla detentrica della partecipazione. La stima del valore recuperabile presuppone un **processo valutativo** che, a partire dall’analisi delle condizioni economico-finanziarie della partecipata, è diretto a tenere conto:

- di **situazioni interne alla società** partecipata; a titolo esemplificativo:
perdite operative reiterate,
eccesso di costi fissi non riducibili nel breve termine,
obsolescenza degli impianti, perdurante
stato di tensione finanziaria, ecc.; e
- di **situazioni esterne**; a titolo esemplificativo:
crisi del mercato di riferimento,
ribasso significativo dei prezzi di vendita e dei margini,
mutamenti normativi o regolamentari del settore,
perdita di quote di mercato, ecc.

Il valore economico della partecipata può diminuire anche in ragione della **distribuzione di dividendi** in una misura tale da ridurre il valore intrinseco dell’investimento partecipativo.

La perdita di valore assume il carattere della “**durevolezza**” quando **le cause** che l'hanno determinata **non possono essere rimosse in un arco temporale breve** sulla base di previsioni attendibili e basate su **fatti obiettivi** e ragionevolmente riscontrabili.

La **perdita non è durevole**, invece, quando **la partecipata si è dotata di programmi** volti al recupero di condizioni di equilibrio economico-finanziario; questi piani e programmi devono essere caratterizzati da:

- **concretezza;**
- **ragionevole possibilità di realizzazione;**
- **brevità di attuazione.**

Inoltre, per consentire l'attribuzione alla perdita della natura di non durevolezza, **è necessario che i programmi** messi a punto dal management della partecipata:

- risultino da **deliberazioni degli organi societari**, non essendo quindi sufficiente un mero business plan predisposto dal responsabile amministrativo ma non accompagnato dalla formale approvazione dell'organo amministrativo;
- siano **analitici**, avuto riguardo alla individuazione delle **linee di intervento** e delle **attese di beneficio;**
- siano **espliciti con riferimento alla stima dei tempi di realizzazione** e di conseguimento degli obiettivi di ripristino dell'equilibrio economico-finanziario.

L'OIC 21 precisa che nel caso di **imprese in start up**, la presenza di perdite nel primo esercizio non necessariamente è espressione di una durevole riduzione del valore dell'investimento; è rilevante in tale circostanza che nell'esercizio successivo si possano trarre **indicazioni positive circa un cambiamento** volto al ripianamento della perdita pregressa, nonché valutare **l'allineamento dei risultati consuntivi con quelli previsti nei piani** e programmi di investimento.

Infine, una volta che la perdita di valore fosse accertata come non durevole, così che la partecipazione viene conservata in bilancio al costo storico, **le valutazioni compiute dall'organo amministrativo** della partecipante devono essere **adeguatamente riportate nella Nota integrativa**, indicando anche gli **elementi essenziali dei piani** della partecipata che ragionevolmente consentiranno il recupero della contingente perdita sofferta dalla società, inclusa anche una **stima dei tempi attesi** per tale recupero.

ACCERTAMENTO

La Cassazione ribadisce la natura di presunzione semplice degli studi di settore

di **Luigi Ferrajoli**

La Corte di Cassazione affronta ancora una volta la questione della **natura dei parametri** utilizzati ai fini della determinazione presuntiva dei ricavi, dei compensi e del volume d'affari.

La vicenda, decisa con la **sentenza n.14066 del 20/6/2014**, trae origine da un avviso di accertamento mediante il quale l'Agenzia delle entrate aveva accertato in capo ad un **professionista** un **maggior reddito** imponibile in applicazione dei parametri 1996.

Il contribuente si **opponeva** all'accertamento presentando ricorso alla competente CTP, deducendo di aver fornito nell'annualità accertata **un'unica consulenza** per l'installazione di un impianto elettrico e di aver, a tal fine, appositamente richiesto l'apertura di una partita IVA, chiusa immediatamente alla cessazione della suddetta collaborazione, non avendo più ragione d'essere.

La CTP di Frosinone **accoglieva** le doglianze del contribuente ma l'Agenzia proponeva **appello**, a sua volta rigettato dalla CTR del Lazio.

A parere della **CTR l'accertamento** doveva considerarsi **illegittimo** in quanto l'Ufficio aveva emesso l'avviso senza prendere in considerazione l'unicità dell'attività svolta, violando quindi il principio costituzionale della capacità contributiva.

L'Agenzia portava la questione dinanzi alla Cassazione affidandosi a tre motivi, due dei quali vengono dichiarati inammissibili.

Secondo l'Ufficio la CTR aveva pronunciato **ultra petita** nel dichiarare la nullità dell'accertamento per **carenza di motivazione**, in quanto, a suo parere, tale aspetto non aveva costituito oggetto del ricorso introduttivo del contribuente che aveva solo contestato l'applicabilità dei parametri.

La Corte nel pronunciarsi manifesta diverso avviso, alla luce dei precedenti orientamenti che hanno chiarito il **rilievo** che assume la **motivazione** nell'ambito della procedura di accertamento standardizzato mediante applicazione dei parametri o degli studi di settore.

In tale contesto, vengono richiamati gli approdi interpretativi già espressi dalle Sezioni Unite (sentenza n. 26635/2009) secondo i quali la procedura in oggetto è un mero strumento di ricostruzione per **elaborazione statistica** della normale redditività il cui valore non è predeterminato dalla legge, ma necessità di essere integrato e riscontrato mediante contraddittorio con il contribuente, costituendo quindi una **presunzione semplice**.

Secondo la Corte in sede di **contraddittorio** il contribuente ha l'onere di **provare**, senza limitazione alcuna di mezzi e contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'**esclusione** dell'impresa dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards o la specifica **realtà dell'attività**. La **motivazione** dell'atto, per conseguenza, non può esaurirsi nel rilievo del mero scostamento, ma deve essere **integrata** con la dimostrazione dell'applicabilità in **concreto** del parametro prescelto e con le ragioni per le quali le contestazioni sollevate dal contribuente sono state disattese, giacché solo in questo modo può emergere la **gravità, precisione e concordanza** attribuite alla presunzione basata sui suddetti parametri e la giustificabilità di un onere della prova contraria a carico del contribuente (conforme Cassazione sentenza n. 27822/2013).

Il giudice inoltre non è vincolato dall'esito del contraddittorio, ma può valutare **liberamente** sia l'**applicabilità** degli standards al caso concreto, sia la **controprova** offerta dal contribuente. L'accertamento motivato sulla base degli **standards** adottati dall'Amministrazione è **giustificato** solo nel caso in cui il contribuente sia rimasto **inerte** in sede di contraddittorio con l'Ufficio ed il giudice può, nel quadro probatorio, valutare la **mancata risposta** all'invito.

Nel caso in esame la Cassazione ritiene che la CTR aveva **correttamente valutato** la complessiva corrispondenza dell'atto impugnato al modello accertativo legale, dichiarandone l'illegittimità a seguito del riscontro della **mancanza di motivazione** in ordine al contraddittorio che il contribuente aveva regolarmente accettato con l'Amministrazione, rappresentando in quella sede le sue ragioni.

Il principio affermato dalla Corte in esito al giudizio è espresso nella seguente massima: *“La procedura di **accertamento tributario standardizzato** mediante l'applicazione dei parametri o degli studi di settore rappresenta un sistema di **presunzioni semplici**, la cui gravità, precisione e concordanza non è ex lege determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in sé considerati, nascendo invero solo in **esito al contraddittorio** da attivare obbligatoriamente con il contribuente, pena la **nullità dell'accertamento**”.*

LAVORO E PREVIDENZA

Ancora sulla previdenza dei soci di Srl

di Giovanni Valcarenghi

Il periodo delle dichiarazioni dei redditi rappresenta il momento in cui i **clienti dello studio** professionale sperimentano sulla propria pelle le **stranezze del nostro sistema** fiscale e contributivo. Un caso lampante di questa situazione è rappresentato dalla **vicenda dei contributi INPS** dovuti dai **soci delle SRL**, iscritti o iscrivibili alla mutua dei commercianti o degli artigiani.

Per quanto attiene il **caso delle SRL artigiane**, la vicenda è tutto sommato abbastanza semplice; perché si possa guadagnare l'iscrizione all'Albo è necessaria la prevalenza del lavoro dei soci e degli amministratori, con la conseguenza che gli eventuali benefici che si ritraggono dall'appartenenza alla particolare categoria portano con sé il contraltare dell'obbligo contributivo.

Di comprensione assai più difficile è la vicenda dei soci **di SRL commerciali**, i quali sono obbligati al versamento dei **contributi** su una quota di **reddito del tutto "figurativo"** che è rappresentato dall'utile della società, a prescindere dall'avvenuta distribuzione del medesimo.

In tal senso, appare ancora emblematico il contenuto della [circolare INPS n. 102 del 12.06.2003](#), ove si afferma che per i soci lavoratori di S.r.l., iscritti in quanto tali alle Gestioni dei commercianti e degli artigiani, la base imponibile è costituita dalla **parte del reddito d'impresa** dichiarato dalla S.r.l. ai fini fiscali ed **attribuita al socio in ragione della quota di partecipazione agli utili, prescindendo dalla destinazione** che l'assemblea ha riservato a detti utili e, quindi, ancorché non distribuiti ai soci. Qualora il **periodo di imposta** della società **non coincida con l'anno solare**, per l'individuazione del reddito d'impresa dovrà farsi riferimento all'ultima dichiarazione della società relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre; i versamenti a titolo di acconto dovranno essere determinati in base al reddito dichiarato nel periodo d'imposta precedente.

Il medesimo documento, poi, precisa che, in presenza della predetta quota del reddito d'impresa della SRL, la stessa costituisce **base imponibile** ai fini che qui interessano sia allorché **il socio sia tenuto all'iscrizione** alle Gestioni degli artigiani e dei commercianti **per l'attività svolta nella società** a responsabilità limitata, **sia allorché** il titolo all'iscrizione **derivi da altra attività esercitata** in qualità di imprenditore individuale o di socio di una società di persone.

Purtroppo la questione è tanto **chiara dal punto di vista operativo**, quanto **oscura da quello concettuale**: il socio **paga i contributi** previdenziali **su un reddito che potrebbe non avere ricevuto**, né mai ricevere, quindi deve **provvedere autonomamente a procurarsi la provvista**.

Questa situazione determina **l'abitudine di attribuire agli stessi soci** (ove siano amministratori) **dei compensi**, in modo da far pervenire loro la liquidità necessaria anche per effettuare i pagamenti dei contributi; quindi, scatta il **secondo problema della c.d. "doppia contribuzione"**, anch'essa risolta in modo negativo per il contribuente, in quanto **ritenuta legittima dalla giurisprudenza**, anche a seguito di una **"bizzarra" norma di interpretazione autentica**.

Su tale ultima questione, in verità, il vero **problema** è quello della **doppia gestione previdenziale ma non della doppia contribuzione**, per il semplice fatto che i compensi all'organo amministrativo rappresentano (Cassazione permettendo!) un **componente negativo deducibile** nella determinazione del reddito di impresa, con ovvia **compressione della base di computo** dei contributi della gestione commercianti.

Insomma, la **situazione** è davvero **ingarbugliata** e risulta che l'**INPS** stia promuovendo **ampie verifiche** su gran parte del territorio nazionale. Al momento, la posizione del contribuente è di piena sconfitta e, pertanto, vale la pena di effettuare una ultima analisi sulle posizioni che risultano dalle dichiarazioni dei redditi appena chiuse.

Per il futuro non resta che **continuare a battere su un fronte specifico**: i **contributi** previdenziali delle gestioni artigiani e commercianti debbono essere **applicati sul reddito di impresa** ed il **reddito figurativo della SRL certamente non è tale per il socio**. Si potrebbe invece legittimamente sostenere che la prestazione dell'attività lavorativa configuri l'obbligo di versamento dei soli contributi minimali, a copertura del periodo di iscrizione. Ma tale soluzione sarebbe troppo logica!

CONTENZIOSO

Agenzia ed Equitalia in giudizio: la CTR Napoli conferma la piena autonomia

di **Giancarlo Falco**

Quando un soggetto decide di impugnare, dinanzi alla Commissione Tributaria competente, un atto della riscossione rientrante nell'elenco di cui all'art. 19 del D.Lgs. n.546 del 1992, la legittimazione processuale passiva spetta agli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, ovvero all'Agente della riscossione, a seconda della **natura delle contestazioni sollevate**.

In particolare, se i motivi alla base del ricorso afferiscono la legittimità propria della pretesa vantata dall'Amministrazione finanziaria e, dunque, la liceità dell'attività da quest'ultima conclusa prima dell'iscrizione a ruolo, l'atto oppositivo deve essere destinato, senza dubbio, all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente; viceversa, se i vizi eccepiti dal debitore riguardano esclusivamente la formazione della cartella, si pensi, a titolo di esempio, al mero vizio di notifica, e, pertanto, ineriscono all'attività svolta successivamente alla consegna del ruolo, legittimato passivo è l'Agente della riscossione incaricato.

È quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate, in accordo con Equitalia S.p.A., nella [**Circolare 12 aprile 2012, n.12/E**](#), contenente le **istruzioni operative** per la corretta gestione del contenzioso derivante dall'impugnazione di atti della riscossione relativi ad entrate amministrate dall'Agenzia delle Entrate.

Sulla scia di quanto già chiarito nel 2008 con il Documento di prassi n. 51/E, quindi, l'Amministrazione reitera l'indipendenza funzionale dei due Enti, ribadendo la **piena autonomia** esistente tra le attività poste in essere da ciascuno di essi ed affidandogli l'obbligo di valutare in via preliminare la natura delle motivazioni sollevate dal contribuente, così da evitare di resistere in giudizio, ovvero coltivare la controversia, laddove questa fuoriesca dalle proprie competenze.

In linea generale, la condotta degli Uffici deve uniformarsi ai **seguenti criteri**:

*“a) in ogni stato e grado del giudizio l'Ufficio e l'Agente della riscossione **curano ciascuno esclusivamente le questioni di propria competenza**, assicurando di conseguenza, nelle controversie in cui si fa questione di vizi riferibili alla propria attività, l'espletamento delle difese e degli adempimenti necessari;*

*b) in riferimento alle pronunce giurisdizionali sfavorevoli, fermo restando quanto detto in premessa in ordine alla comunicazione all'Agente della riscossione dell'eventuale acquiescenza, l'Ufficio e l'Agente **valuteranno autonomamente l'interesse alla prosecuzione del giudizio in relazione ai motivi della soccombenza**; conseguentemente ciascuno assumerà l'iniziativa dell'impugnazione per censurare vizi della pronuncia che attengono alla propria attività;*

c) l'impugnazione della sentenza deve essere proposta nei confronti di tutte le parti del giudizio. Per quanto concerne i termini di proposizione delle impugnazioni incidentali, con particolare riferimento ai casi in cui siano parti in causa sia l'Ufficio che l'Agente della riscossione, si rinvia alle istruzioni impartite con direttiva del 27 ottobre 2011, n. 92;

*d) l'Ufficio, se chiamato in giudizio per questioni concernenti esclusivamente la legittimità di atti dell'Agente della riscossione, **deve eccepire il difetto di legittimazione passiva**, in conformità alle istruzioni impartite con la [**Circ. 17 luglio 2008, n. 51/E**](#)".*

Tali concetti sono stati recentemente assorbiti dalla **Commissione Tributaria Regionale di Napoli nella Sentenza n. 5685/32/14 del 23 maggio 2014**.

Nel caso di specie, avverso una Sentenza della Commissione tributaria provinciale che aveva condannato l'Ufficio per **vizi propri della cartella**, il Concessionario della Riscossione non ha provveduto ad impugnare con autonomo atto la sentenza di primo grado ma si è limitata a costituirsi in giudizio a seguito dell'appello proposto dall'Agenzia delle entrate.

Al riguardo i giudici hanno osservato che *"va esclusa l'ipotesi di litisconsorzio necessario, né sostanziale né processuale, tra Agenzia delle Entrate ed Equitalia Sud S.p.A., in quanto il fatto che il ruolo formato dall'Agenzia delle Entrate, ente impositore, venga portato a conoscenza del contribuente mediante notifica della cartella di pagamento ad opera dell'Equitalia Sud S.p.A., che opera una mera funzione di notifica, non comporta il venir meno della **scindibilità dei motivi di opposizione legati alle rispettive legittimazioni passive** dei soggetti citati, (Cass. n° 933/09)".* L'Agenzia delle Entrate, pertanto, *"non è legittimata a contestare le eccezioni proposte per vizi propri della cartella in quanto **atto di esclusiva competenza del Concessionario della Riscossione**",* né può sentirsi legittimata a sostituirsi al Concessionario, unico legittimato passivo, pensando di poter in questo modo sanare la mancata opposizione di quest'ultimo. *"L'acquiescenza alla sentenza di primo grado da parte del Concessionario della riscossione, non sanabile dalla successiva tardiva costituzione in giudizio conseguentemente all'appello prodotto dall'Agenzia delle entrate non consente di superare, dunque, la **declaratoria di nullità della cartella di pagamento impugnata**".*