

Edizione di sabato 9 agosto 2014

DIRITTO SOCIETARIO

[Le partecipazioni reciproche](#)

di Sergio Pellegrino

CONTABILITÀ

[Il riaddebito dei costi sostenuti per conto di terzi](#)

di Viviana Grippo

AGEVOLAZIONI

[In arrivo le start up turistiche](#)

di Luigi Scappini

CASI CONTROVERSI

[Compensazioni Inps e tassazione separata](#)

di Giovanni Valcarenghi

CONTENZIOSO

[Giustizia tributaria “in ferie”: chiarimenti sulla pausa feriale](#)

di Giancarlo Falco

DIRITTO SOCIETARIO

Le partecipazioni reciproche

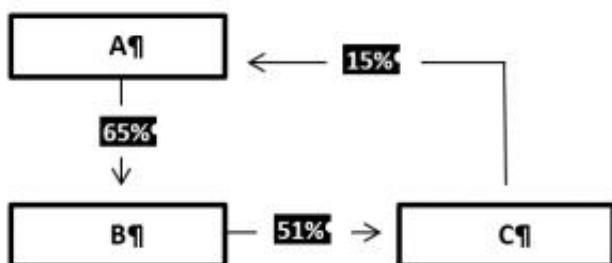
di Sergio Pellegrino

Anche nei **gruppi societari di piccole e medie dimensioni** il fenomeno delle **partecipazioni reciproche** deve essere considerato con attenzione.

Si parla di **partecipazione reciproca bilaterale** nel momento in cui la **controllata detiene azioni o quote della controllante**:

Acquisti				
	<i>Imponibile</i>	<i>IVA</i>	<i>intra</i>	<i>22%</i>
<i>Luglio</i>	20.000,00	4.400,00	-	-
<i>Agosto</i>	20.000,00	4.400,00	-	-
<i>Settembre</i>	20.000,00	4.400,00	2.000,00	440,00
	60.000,00	13.200,00	2.000,00	440,00

mentre la partecipazione reciproca è definita **circolare** quando vi è un **controllo indiretto**, mediato da un'altra società:



In linea generale l'operazione è legittima, ma la società controllata è vincolata a particolari condizioni nell'ipotesi di acquisto di partecipazioni nella società che la controlla, fatti specie che è di fatto **equiparata a quella dell'acquisto di azioni proprie**.

Gli incroci di partecipazioni che si realizzano attraverso le partecipazioni reciproche possono infatti portare al rischio di **“annacquamento”** del capitale e per questo l'operazione è

sottoposta ad una **serie di condizioni fissate dall'art. 2357 del Codice Civile:**

- vi deve essere innanzitutto un'apposita delibera dell'assemblea ordinaria;
- questa deve avere il contenuto "minimo" previsto dal Codice, con indicazione del corrispettivo, il numero massimo delle azioni o quote ed il periodo non superiore a 18 mesi;
- vi devono riserve disponibili ed utili distribuibili per un importo pari al costo di acquisto;
- le partecipazioni che devono essere acquistate risultino totalmente liberate.

Non vi è più, come invece avveniva in passato, un limite percentuale rapportato al capitale sociale della controllante, se non nel caso in cui quest'ultima sia una quotata (ed allora il limite è pari al 20% del capitale sociale).

Nel caso in cui, in presenza della necessaria delibera, gli amministratori della controllata procedano all'acquisto delle azioni o quote della controllante, deve essere costituita una **riserva indisponibile** di ammontare pari all'importo corrisposto per l'acquisto. La riserva in questione deve essere mantenuta sino al momento in cui le azioni o quote vengano trasferite.

Le partecipazioni detenute dalla controllata sono rilevanti ai fini del *quorum* costitutivo delle assemblee, ma la **controllata non può esercitare il diritto di voto** nell'assemblea delle controllante.

Se l'acquisto da parte della controllata viene effettuato **senza il rispetto delle condizioni** poste dalla disposizione civilistica, le azioni o quote devono essere alienate entro un anno secondo modalità determinate dall'assemblea. Laddove ciò non avvenga, la controllante deve annullare le azioni, ridurre il capitale sociale e effettuare il rimborso a favore della controllata secondo i criteri di valutazione sanciti dall'**art. 2437 ter del Codice Civile**.

Le partecipazioni possono essere **vendute** senza la necessità che vi sia un'apposita delibera da parte dell'organo amministrativo (a differenza di quanto è invece previsto per la vendita di azioni proprie).

La controllata può "soltanto" acquistare le partecipazioni: infatti, ai sensi di quanto stabilito dall'**art. 2359 quinque, non può sottoscrivere** le azioni o quote della controllante, pena la conseguenza che, se la sottoscrizione ha comunque luogo, si intendono sottoscritte e devono essere liberate da parte degli amministratori.

CONTABILITÀ

Il riaddebito dei costi sostenuti per conto di terzi

di Viviana Grippo

Mandato senza rappresentanza

Spesso accade che un soggetto, mandatario, operi, con mandato senza rappresentanza, a favore di altra società, mandante, riaddebitando poi a questa ultima i costi sostenuti.

Il sostenimento di spese a favore di altri, ed in particolare il riaddebito, ha un particolare trattamento sia ai fini delle imposte dirette che Iva. Prima di occuparci dell'aspetto contabile di tale evenienza esamineremo quello fiscale.

Ai fini delle **imposte dirette** la norma di comportamento n. 139/99 prevede che nel caso in cui il costo sia fiscalmente indeducibile tale effetto, sia ai fini delle imposte sul reddito che Irap, si verifichi direttamente ed esclusivamente nei confronti del mandante.

Ai fini **Iva**, invece, la prestazione di riaddebito è considerata dello stesso tipo di quella ricevuta dal mandatario, esempio tipico è quello dell'emissione di una fattura esente in quanto esente è la spesa originaria sostenuta dal mandatario. Vediamo cosa accade contabilmente.

Dobbiamo fare due differenti casi:

- spesa sostenuta con Iva detraibile,
- spesa sostenuta con Iva indetraibile.

Spesa sostenuta con Iva detraibile

Al momento in cui la mandataria riceve la fattura per l'operazione svolta a favore del mandante dovrà registrare la fattura senza contabilizzare alcun costo in quanto l'Agenzia delle Entrate con la RM 377/E del 02.12.2002 ha previsto che il mandatario deve includere tra i ricavi solo il margine di intermediazione senza che possa realizzarsi alcuna compensazione di partite.

La scrittura vedrà quindi contrapposto al debito verso il fornitore un credito verso la società mandante. Supponiamo che la mandataria sostenga spese in favore della mandante per euro 20.000 e che l'operazione sia soggetta ad iva al 10%:

Diversi	a	Debiti verso fornitori (sp)	22.000
Crediti verso società XYZ (sp)			20.000
Iva a credito (sp)			<u>2.000</u>

All'atto del pagamento il fornitore verrà chiuso:

Fornitore (sp)	a	Banca c/c(sp)	22.000
----------------	---	---------------	--------

Successivamente la società mandataria emetterà fattura per proprio conto da 20.000, per i 20.000 al 10% (supponiamo che la spesa sia compresa nel prezzo di vendita).

Crediti verso clienti(sp)	a	Diversi	23.100
	a	Crediti verso società XYZ(sp)	20.000
	a	Ricavi diversi(ce)	1.000
	a	Iva a debito(sp)	<u>2.100</u>

Anche a questo punto la società mandataria dovrà rilevare sia il costo che il debito nei confronti del mandatario.

Quindi all'atto del ricevimento della **fattura del mandatario** rileverà:

Diversi	a	Fornitori diversi(sp)	23.100
Costo per(ce)			21.000
Iva a credito (sp)			<u>2.100</u>

Spesa sostenuta con Iva indetraibile

Nel caso in cui la spesa sostenuta dal mandatario sia invece gravata da Iva indetraibile la società mandataria rileverà dapprima il ricevimento della fattura (supponiamo per semplicità che le cifre siano le medesime dell'esempio precedente):

Diversi	a	Debiti verso fornitori (sp)	22.000
Crediti verso società XYZ (sp)			20.000
Iva a credito (sp)			<u>2.000</u>

All'atto dell'emissione della **fattura con intermediazione** avremo:

Crediti verso clienti(sp)	a	Diversi	23.100
	a	Crediti verso società XYZ(sp)	20.000
	a	Ricavi diversi(ce)	1.000
	a	Iva a debito(sp)	<u>2.100</u>

Quando il mandante riceverà la fattura dalla mandataria dovrà rilevare l'iva come indetraibile:

Diversi	a	Fornitori diversi(sp)	23.100
Costo per(ce)			21.000
Iva a credito (sp)			<u>2.100</u>

Mandato con rappresentanza

È anche possibile però che una società operi con mandato con rappresentanza, quindi per nome e conto dell'altra parte. In tal caso la mandataria riceverà fattura dal fornitore a nome del mandante effettuandone il pagamento:

Crediti verso società XYZ (sp)	a	Banca c/c(sp)	22.000
--------------------------------	---	---------------	--------

Quando la mandataria riceverà da parte del fornitore, intestata, costi fornitore, debito verso il

Diversi	a	Debiti vs fornitori(sp)	22.000
Costo... (ce)			20.000
Iva a credito(sp)			<u>2.000</u>

E quindi:

Debiti vs Fornitori	a	Debito verso società XYZ	22.000
---------------------	---	--------------------------	--------

Al momento della restituzione del debito alla mandataria dal pagamento effettuato la mandante

Debito verso società XYZ	a	Banca c/c	22.000
Banca c/c	a	Crediti verso società XYZ (sp)	22.000

Anche in questo caso è possibile che la mandataria faccia fattura maggiorata con la propria

AGEVOLAZIONI

In arrivo le start up turistiche

di Luigi Scappini

Con [Legge n. 106](#) del 29 luglio, pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n.175 del 30 luglio 2014, è stato convertito il D.L. n. 83/14, ribattezzato **Decreto cultura** con cui sono state previste diverse **agevolazioni** per la conservazione e la tutela del patrimonio artistico italiano, *in primis* il cd. **Art-bonus**, ma anche il **rilancio** del **settore turistico** del Bel Paese.

E proprio per rilanciare quest'ultimo, a decorrere dal **1° gennaio 2015** sarà possibile costituire società considerate quali **start-up innovative** come previste e disciplinate all'art.25 e seguenti del DL n. 179/12 **in deroga** ai requisiti ordinari previsti.

Ricordiamo come si considerino *start up* innovative le società di capitali, costituita anche in forma di società cooperativa, sia di diritto italiano che europeo.

Tali società devono presentare, tra gli altri, per la parte che qui interessa, i seguenti **requisiti**:

- a decorrere dal **secondo anno** di attività il totale della **produzione annua**, quale risultante dall'ultimo bilancio approvato entro 6 mesi dalla chiusura dell'esercizio, **non** deve essere **superiore a 5 milioni** di euro;
- **non** devono procedere alla **distribuzione** di **utili** in vigenza del regime di favore previsto;
- la società **non** deve derivare da una **fusione, scissione, cessione di azienda o ramo d'azienda**.

L'articolo 10 del DL n. 83/2014 prevede che si considerino quali *start up* innovative anche le società operanti nel settore turistico, a condizione che abbiano come **oggetto sociale** la **promozione dell'offerta turistica nazionale attraverso l'uso di tecnologie e lo sviluppo di software originali**, in particolare, agendo attraverso la predisposizione di servizi rivolti alle imprese turistiche.

I **servizi** devono concernere:

- la **formazione** del titolare e del personale dipendente, la **costituzione e l'associazione di imprese** turistiche e culturali, **strutture museali, agenzie di viaggio al dettaglio, uffici turistici** di informazione e accoglienza per il turista e **tour operator di autotrasporto**, in modo tale da aumentare qualitativamente e quantitativamente le occasioni di

- permanenza nel territorio;
- l'offerta di **servizi centralizzati di prenotazione** in qualsiasi forma, compresi sistemi telematici e banche di dati in convenzione con agenzie di viaggio o *tour operator*,
 - la **raccolta, l'organizzazione, la razionalizzazione** nonché l'**elaborazione statistica** dei dati relativi al **movimento turistico**;
 - l'elaborazione e lo sviluppo di **applicazioni web** che consentano di mettere in relazione aspetti turistici culturali e di intrattenimento nel territorio nonché lo svolgimento di attività conoscitive, promozionali e di commercializzazione dell'offerta turistica nazionale, in forma di servizi di *incoming* ovvero di accoglienza di turisti nel territorio di intervento, studiando e attivando anche nuovi canali di distribuzione.

Rispetto alle "ordinarie" *start up* innovative, per incentivare ancora di più queste forme societarie, è previsto che, limitatamente a quelle operanti nel settore turistico che rispettano le prestazioni come sopra individuate, esse **possano** essere costituite anche nella forma della **Srl semplificata** ai sensi dell'art.2463- bis cod. civ..

Rimandando ad [**altri interventi**](#), per approfondire le agevolazioni riconosciute in capo alle *start up* innovative sia sotto il profilo civilistico sia fiscale, per quelle operanti nel settore turistico, **nel caso** in cui siano costituite in forma di **Srl semplificate** e le **persone** facenti parte della compagnie sociale **non** abbiano **compiuto** il **quarantesimo** **anno** di età all'atto della costituzione della medesima società, sono **esenti** da **imposta di registro, diritti erariali e tasse di concessione governativa**.

Ma, bisogna anche ricordare come siano **agevolati** anche gli **investimenti effettuati**, nel triennio 2014-2016, sia da persone fisiche sia giuridiche, in tali forme societarie, disciplinato con il decreto interministeriale del 30 gennaio 2014, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n.66 del 20 marzo 2014.

Nel primo caso, l'agevolaione consiste in una **detrazione Irpef** in misura pari al **19%** dell'importo investito.

La detrazione, poiché l'investimento massimo ammissibile è pari a 500.000 euro annui, sarà pari al massimo a 95.000 euro.

Se investitrice è una società di persone, come chiarito nell'art.4, co.1 del D.M. 30 gennaio 2014, la detrazione verrà riconosciuta in capo ai singoli soci in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili, fermo restando il limite massimo di investimento da verificare in capo alla società e non al singolo socio.

In caso di incapienza dell'imposta linda, è ammesso il riporto dell'eccedenza fino al terzo esercizio successivo.

Se, al contrario, investitore è un soggetto **Ires**, l'agevolaione consiste nel riconoscimento della **deducibilità del 20%** dei conferimenti effettuati. In questo caso l'investimento massimo

consentito, sempre su base annua, ammonta a 1.800.000 euro, con conseguente deduzione massima di 360.000 euro e un risparmio Ires pari a 99.000 euro.

In caso di incipienza del reddito imponibile, l'eccedenza potrà essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il terzo, fino a concorrenza del suo ammontare.

CASI CONTROVERSI

Compensazioni Inps e tassazione separata

di **Giovanni Valcarenghi**

L'articolo 17 comma 1 lettera ta-bis) del TUIR prevede che siano assoggettate a **tassazione** le imposte o altri oneri per la reddituale complessiva per una singola dichiarazione.

Nel novero di questa casistica rientra, appieno, l'ipotesi dei contributi versati alle **casse previdenziali** che si rivelano eccedenti quelli effettivamente dovuti; tipicamente, la situazione si presenta quando il reddito di un anno, utilizzato come base di computo per gli acconti, cala drasticamente nel periodo successivo. Nel resoconto dichiarativo successivo, i contributi versati in acconto durante l'anno risultano **eccedenti l'effettivo debito**, con la conseguenza che l'esubero può essere oggetto di **compensazione** su modello F24, sia pure a determinati limiti e condizioni (al riguardo, si veda, da ultimo, la [circolare INPS numero 74 del 6 giugno 2014](#)).

Proprio sul significato di tale compensazione appare opportuno interrogarsi, al fine di comprendere se si possa essere dinnanzi ad una ipotesi di rimborso (quella, appunto, evocata dall'articolo 17 del TUIR), oppure se si debba ragionare con un differente approccio.

Si pensi al **caso** del sig. Rossi che, nell'anno 2012, abbia versato contributi previdenziali variabili della gestione artigiani o commercianti per 1.000; tale somma sarà confluìta nel quadro RP di Unico 2013 (redditi 2012) come onere, deducibile secondo il criterio di cassa. Nella stessa dichiarazione, i contributi variabili effettivamente dovuti risultano essere di 400. L'eccedenza di 600 viene utilizzata in compensazione sul modello F24 per abbattere (in tutto o in parte) i contributi dovuti in acconto, che, per ipotesi, ammontano a 320.

In sede di compilazione del **modello Unico 2014** (redditi 2013), si deve risolvere il seguente interrogativo: quanti sono i contributi previdenziali variabili deducibili?

Alla domanda si potrebbe rispondere in due modi:

1. da un lato affermare che il versamento effettivo è pari a zero, in quanto il credito posseduto ha neutralizzato il debito;
2. dall'altro, si potrebbe invece dire che il versato ammonta a 320, a prescindere dal fatto che il sig. Rossi abbia messo mano al portafogli, oppure abbia utilizzato un proprio credito per saldare il debito.

Chi ragiona nel primo modo non dovrà esporre alcun onere deducibile, mentre chi preferisce la seconda ipotesi indicherà un importo di 320.

Proprio in questo secondo caso, nel quadro RM del modello Unico si dovrà segnalare la **restituzione** di 320 (pari all'importo utilizzato in compensazione), assoggettando tale importo a **tassazione separata**, come regola di *default*, oppure optando per la tassazione ordinaria.

Apparentemente si potrebbe dire che si tratta di un **gioco a somma zero**, ma tale conclusione non risulta corretta tenendo conto del **differente impatto delle aliquote IRPEF applicabili**; infatti, ove le medesime non fossero perfettamente coincidenti nelle due annualità (o, per chi applicasse la tassazione separata, nel triennio di riferimento) si potrebbero produrre delle disparità.

Proprio per tale motivo appare consigliabile considerare la compensazione su modello F24 come un **vero e proprio rimborso**, per il semplice motivo che a tale conclusione si giunge applicando la finzione che sorregge e giustifica l'istituto della compensazione. Infatti, esporre un tributo o un contributo nella colonna "crediti" del modello F24 coincide alla restituzione di una pari somma di denaro da parte dell'Ente, immediatamente impiegata per effettuare un altro versamento. Non a caso, l'intero impianto del decreto legislativo 241/1997 parla sempre di effettuazione dei versamenti con l'utilizzo dei crediti (quindi il debito è comunque considerato versato, mentre il credito è considerato utilizzato).

Pertanto, possiamo concludere che nell'archivio informatico dell'Agenzia e dei vari enti:

- ogni somma che transita nella colonna "**debiti**" del modello F24 si considera come **versata**,
- mentre ogni importo che transita nella colonna "**crediti**" si considera come restituita o **rimborsata**.

Se si condivide tale impostazione, il caso rappresentato è una applicazione pratica del principio sancito dall'articolo 17 che, per conseguenza, richiede la **tassazione** (separata o ordinaria) dell'ammontare dei **crediti INPS compensati**.

CONTENZIOSO

Giustizia tributaria “in ferie”: chiarimenti sulla pausa feriale

di Giancarlo Falco

A decorrere dal **1° agosto e fino al 15 settembre**, come ogni anno, anche la giustizia tributaria chiude “per ferie”.

La norma di riferimento della disciplina della sospensione feriale dei termini è la **Legge n. 742 del 1969**, il cui comma 1 dell’art.1 sancisce che:

- il decorso dei termini relativi alle giurisdizioni ordinarie e a quelle amministrative è sospeso di diritto dal 1° agosto al 15 settembre di ciascun anno, e riprende a decorrere dalla fine del periodo di sospensione;
- l’inizio del decorso è differito alla fine del periodo di sospensione, ove il decorso stesso abbia inizio durante detto periodo.

Poiché per esplicita disposizione la tregua riguarda i “**termini processuali**”, vale a dire le scadenze concernenti il processo, la sospensione feriale non si estende ai seguenti casi:

- notifiche degli avvisi di accertamento o di liquidazione e irrogazione delle sanzioni, delle cartelle di pagamento, delle comunicazioni di iscrizione di ipoteca legale, degli atti relativi alle operazioni catastali, dei rifiuti espressi alla restituzione delle somme versate e non dovute, dei dinieghi o delle revoche di agevolazioni tributarie e di ogni altro atto impugnabile autonomamente davanti alle Commissioni tributarie;
- versamenti delle imposte, tasse, diritti, canoni e contributi (Irpef, Ires, Irap, Iva, imposta di registro, Imu, Tares);
- presentazioni delle dichiarazioni o delle denunce fiscali (dichiarazione dei redditi, denuncia di successione).

Si ricorda che nell’ambito del processo tributario la sospensione feriale di cui alla citata L. n. 742/1969 opera per tutti i termini previsti dalla disciplina del contenzioso: la sospensione trova applicazione, dunque, anche per la costituzione in giudizio e per il deposito di documenti e di memorie.

Si fa presente, sul punto, che, per il deposito di documenti e di memorie, il computo dei termini va effettuato “a ritroso”, trattandosi di termini “liberi” (10 o 20 giorni), nel senso che non devono essere computati il giorno iniziale e quello finale (cioè il giorno di deposito). Ne discende che la scadenza di sabato o in un giorno festivo comporta l’anticipazione al giorno

non festivo antecedente.

Il periodo di sospensione, dunque, riguarda **tutti gli atti impugnabili** dinanzi alle Commissioni tributarie come, a titolo esemplificativo: l'avviso di accertamento, l'avviso di liquidazione, il provvedimento che irroga le sanzioni, il ruolo e la cartella di pagamento e la comunicazione d'iscrizione d'ipoteca legale su beni immobili, nonché l'impugnazione delle sentenze pronunciate dalle Commissioni stesse. Ovviamente i soggetti destinatari della sospensione feriale sono sia i contribuenti (parte ricorrente o appellante), sia gli uffici finanziari, doganali e territoriali, gli enti locali e gli agenti della riscossione (parte resistente, chiamata in causa o intervenuta volontariamente).

Per quanto riguarda il computo dei termini, ai sensi del già citato art. 1 della L. n. 742/1969, il periodo feriale compreso tra il 1° agosto e il 15 settembre va quindi **escluso dal computo dei giorni utili**.

Pertanto, se il decorso del termine ha inizio durante questo periodo, l'inizio stesso è differito alla fine di tale periodo, nel senso che il computo dovrà essere effettuato a partire dal **16 settembre compreso**.

Sulla base di quanto fin qui è esposto è ragionevole ritenere che:

- se il primo giorno per la proposizione del ricorso cade nel periodo feriale (1° agosto-15 settembre), il computo del termine di 60 giorni inizierà dal 16 settembre 2014.

Ad esempio, per un avviso di accertamento ricevuto il **7 agosto 2014**, il termine per l'eventuale impugnazione è il **14 novembre** (15 giorni di settembre + 31 giorni di ottobre + 14 giorni di novembre);

- se l'ultimo giorno per la proposizione del ricorso cade nel periodo feriale, il computo del termine di 60 giorni si ottiene sommando il periodo decorso anteriormente al 1° agosto a quello successivo al 15 settembre.

Ad esempio, per un avviso di accertamento ricevuto il **30 giugno 2014**, il termine per l'eventuale impugnazione è il **14 ottobre 2014** (31 giorni di luglio + 15 giorni di settembre + 14 giorni di ottobre).

Si ricorda che, ai sensi dei combinati disposti dell'art. **155 del codice di procedura civile** e degli **artt. 1187 e 2963 del codice civile**, per il computo a giorni va escluso il giorno iniziale (**dies a quo**), mentre deve essere conteggiato quello finale (**dies ad quem**).

Inoltre, se il giorno di scadenza cade in un giorno festivo, la scadenza è prorogata di diritto **al primo giorno seguente non festivo**.