

Edizione di mercoledì 14 ottobre 2015

CONTROLLO

[Una nuova bozza di verbale per le verifiche periodiche](#)

di Fabio Landuzzi

IMPOSTE SUL REDDITO

[La deducibilità dei costi delle autovetture assegnate ai dipendenti](#)

di Federica Furlani

IVA

[Holding di partecipazione e detrazione](#)

di Francesco Greggio

CONTENZIOSO

[Detrazione dell'Iva a monte se rispettate le condizioni sostanziali](#)

di Luigi Ferrajoli

PATRIMONIO E TRUST

[Il trust come alternativa \(preferibile\) ai patti parasociali](#)

di Sergio Pellegrino

CONTROLLO

Una nuova bozza di verbale per le verifiche periodiche

di Fabio Landuzzi

Il **Documento applicativo del Principio di revisione SA Italia 250B** pubblicato dal Cndcec e Assirevi contiene una **utile bozza di verbale del Collegio sindacale**, incaricato della **revisione legale** dei conti, relativo alla sintesi delle attività compiute nel corso delle **verifiche periodiche**.

Si rammenta che, nel corso dell'esercizio, il Collegio sindacale incaricato della revisione legale è chiamato a **verificare la regolare tenuta della contabilità sociale** e la **corretta rilevazione dei fatti di gestione** nelle scritture contabili; tuttavia, mentre la regolare tenuta della contabilità sociale è trattata espressamente dal Principio SA Italia 250B, la **corretta rilevazione dei fatti di gestione** deve ispirarsi alle **procedure applicate secondo i principi di revisione ISA Italia** e quindi nell'ambito della revisione legale del bilancio d'esercizio.

Il Documento applicativo sottolinea che il **Collegio sindacale deve documentare la frequenza delle verifiche** periodiche, le **procedure svolte** in ciascuna verifica ed i **risultati conseguiti**; sempre il Documento contempla quindi alcuni **format** utili a documentare questa attività e precisamente: un esempio di **verbale**, un esempio di **memorandum** con la funzione di descrivere i risultati della verifica, gli eventuali errori rilevati e la sistemazione di eventuali carenze riscontrate in precedenti verifiche.

Per quanto concerne il ***fac-simile di verbale della verifica periodica*** del Collegio sindacale – per la sola parte che concerne il controllo della **regolare tenuta della contabilità sociale** – proposto nel Documento applicativo, si possono quindi individuare i seguenti paragrafi principali:

I. **Il periodo di riferimento della verifica**

Si tratta di un paragrafo introduttivo in cui si dà atto dei **partecipanti** e del **luogo** in cui la riunione viene svolta. Vengono poi proposti due capoversi alternativi, a seconda che si tratti della **prima verifica** oppure di una **successiva alla prima**. È interessante osservare che in occasione della prima verifica viene suggerito di dare atto della cadenza con cui le verifiche periodiche sono programmate, tenendo conto “*del settore di attività dell'impresa, della complessità organizzativa nonché della numerosità e frammentazione delle operazioni svolte e della loro natura*”. Va poi specificato il bilancio a cui si riferisce l'incarico di revisione nell'ambito del quale sono svolte le attività di controllo nonché, in caso di verifiche successive, il periodo a cui esse si riferiscono.

II. Procedure di verifica svolte

Le principali procedure svolte vengono qui distintamente riportate, rinviando per la relativa documentazione alle carte di lavoro; si tratta di procedure che, nell'ordine, attengono ai seguenti aspetti:

- **Informazioni sulle procedure adottate** dalla società per assicurare la **compliance del proprio sistema contabile**, la regolarità degli adempimenti fiscali e previdenziali;
- **Verifica campionaria dell'esistenza dei libri contabili e sociali;**
- **Verifica campionaria della regolare tenuta** e dell'aggiornamento dei libri contabili e fiscali;
- **Verifica campionaria dell'esecuzione degli adempimenti fiscali e previdenziali**, mediante l'esame di documentazione e registrazioni contabili;
- **Verifica della sistemazione** da parte della direzione della società delle **carenze riscontrate** in precedenti verifiche;
- Eventuali **ulteriori procedure** applicate.

III. Risultati dei lavori svolti

I risultati delle attività svolte vengono descritti nel **Memorandum** allegato al verbale della verifica.

Viene poi proposto di dare atto in questa parte degli **interventi compiuti** per la **rimozione delle carenze** procedurali riscontrate, nonché di quanto rilevato che fosse tale da impattare sulla revisione del bilancio, come pure di eventuali elementi di rilevanza tale da essere portata a conoscenza dei **responsabili dell'attività di governance**.

IMPOSTE SUL REDDITO

La deducibilità dei costi delle autovetture assegnate ai dipendenti

di Federica Furlani

Nel caso in cui un'impresa decida di concedere in uso ad un dipendente un'autovettura aziendale, si possono presentare **tre diverse fattispecie di utilizzo**, con diverse conseguenze dal punto di vista della rilevanza fiscale dei relativi costi:

- **utilizzo esclusivamente personale**: è il caso poco frequente di un veicolo aziendale attribuito al dipendente per utilizzo esclusivamente personale/familiare. In tal caso per il dipendente costituisce un compenso in natura determinato in base al valore normale (articolo 9 Tuir), per l'impresa la **deduzione dei costi è limitata a detto fringe benefit**;
- **utilizzo esclusivamente aziendale**: in questo caso l'autovettura è soggetta alla **ordinarie restrizioni fiscali** previste per le auto aziendali; in altre parole i costi sono deducibili con i limiti previsti dalla lett. b) del comma 1, dell'articolo 164, Tuir (**20%** con limiti al costo fiscalmente riconosciuto);
- **utilizzo promiscuo**: in caso di attribuzione, da parte del datore di lavoro, di un veicolo al dipendente per uso sia ai fini aziendali che ai fini personali, è disciplinato dal comma 1, lett. b-bis), dell'articolo 164 Tuir, che stabilisce che i relativi costi siano deducibili nella misura del **70%**.

La condizione per questa deducibilità “maggiorata” (70%) rispetto ai veicoli aziendali (20%) è tuttavia subordinata al fatto che l'utilizzo promiscuo dell'autovettura da parte del dipendente avvenga per la **maggior parte del periodo d'imposta**, ovvero per la **metà più uno dei giorni che compongono il periodo di imposta**.

Se il periodo coincide con l'anno solare, la concessione in uso dovrà pertanto risultare per almeno 183 giorni: è importante sottolineare che **non è necessario che tale utilizzo avvenga in modo continuativo**, né che il veicolo sia utilizzato da parte dello stesso dipendente.

Importante precisazione è stata fornita dall'Agenzia delle entrate con la C.M. 188/E/1998, che ha affermato che le spese e gli altri componenti negativi relativi a un'autovettura acquistata da un'impresa nel corso del periodo d'imposta e successivamente data in uso promiscuo ai dipendenti sono deducibili nella misura fissata dall'articolo 164, comma 1, lettera b-bis), Tuir qualora il bene sia concesso in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo **decorrente dal momento dell'acquisto fino al termine del periodo d'imposta**, ovvero per la maggior parte del periodo decorrente dall'inizio dell'esercizio fino alla data della cessione del veicolo (maggior parte del periodo di possesso).

Pertanto, se l'auto è stata acquistata il 1° luglio 2015, beneficia della deduzione al 70%, qualora l'uso promiscuo duri almeno 93 giorni (sui 184 complessivi) anche non continuativi. Ad esempio, se l'uso promiscuo è avvenuto in relazione ai periodi 15 settembre – 15 ottobre e 1° novembre – 31 dicembre, è possibile fruire della deduzione al 70%, in quanto l'uso promiscuo si manifesta per più di 62 giorni, anorché non consecutivi.

Non rileva nemmeno il fatto che il veicolo, in questi periodi, sia stato concesso in uso promiscuo a due diversi dipendenti.

Inoltre il periodo di imposta da prendere in considerazione non necessariamente deve coincidere con l'anno solare, ma al contrario va individuato nel periodo di imposta del datore di lavoro: l'utilizzo del dipendente deve essere quindi soddisfatto per la metà più uno dei giorni che formano il **periodo di imposta del datore di lavoro**.

Al fine di assicurarsi la maggior deduzione concessa in relazione ai veicoli in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo d'imposta è necessario che tale utilizzo sia provato in base a **idonea documentazione che ne attesti con certezza l'utilizzo**, come ad esempio, una specifica clausola del contratto di lavoro del dipendente o un contratto con data certa da cui risulti l'assegnazione del veicolo, e che l'utilizzo dell'autovettura rientri tra le mansioni del lavoratore.

Se sono rispettate le condizioni previste, ai fini fiscali si determina:

- in capo al **dipendente**, un **fringe benefit** tassato, determinato, in base all'articolo 51, comma 4, lett. a), Tuir, assumendo una misura percentuale (30%) dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri, calcolato sulla base del costo chilometrico stabilito dalle tabelle ACI, al netto di quanto eventualmente trattenuto.
- in capo all'**impresa**, la possibilità di dedurre il **70%** dei costi relativi all'autovettura. Al contrario di quanto previsto in via generale dall'articolo 164 Tuir, dove la deducibilità del 20% del costo dell'autovettura è prevista nel limite di 18.075,99 euro, per l'autovettura ad utilizzo promiscuo, la deducibilità del 70% dei costi sostenuti **non è sottoposta ad alcun tetto massimo di deducibilità** riferito al valore del veicolo.

IVA

Holding di partecipazione e detrazione

di Francesco Greggio

La spettanza del diritto alla detrazione dell'Iva assolta sull'acquisto dei beni e servizi da parte della società **holding** costituisce ad oggi una tematica oggetto di dibattito da parte di giudici nazionali e comunitari.

Non ha la qualifica di soggetto passivo Iva, e quindi non ha il diritto alla **detrazione**, una **holding** il cui unico scopo sia l'**assunzione di partecipazioni** presso altre imprese senza che la stessa interferisca direttamente o indirettamente sulla gestione delle stesse. Questo è quanto espresso dalla sentenza della Corte di giustizia UE del 16/07/2015 nella cause riunite C-108/14 e C-109/14.

Per completezza informativa si precisa che tale concetto era già stato espresso nella sentenza del 6 settembre 2012 C-496/11 nella quale in merito al punto 32 veniva esplicitato che *“Il mero acquisto e la mera detenzione di partecipazioni societarie non devono essere ritenuti attività economiche ai sensi della sesta direttiva, tali da conferire al soggetto che le abbia effettuate la qualità so soggetto passivo”*.

Nella fattispecie esaminata dalla Corte di Cassazione nella sentenza del 16/07/2015 vengono analizzate le condizioni per la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto **assolta a monte** da società **holding** per l'acquisizione di capitali destinati all'acquisto di partecipazioni in società controllate costituite in forma di società di persone ed alle quali esse hanno successivamente fornito prestazioni soggette ad Iva.

Secondo giurisprudenza comunitaria ormai consolidata, per considerare una **holding** come **soggetto passivo ai fini Iva** o meno, occorre fare una netta distinzione fra le società che svolgono un'attività diretta solamente alla percezione dei dividendi e di realizzazione di plusvalenze derivanti dalle partecipazioni detenute, e le società che hanno un **ruolo attivo nella gestione delle partecipate**. Peraltro la normativa nazionale è completamente in linea con giurisprudenza comunitaria in quanto l'articolo 4, comma 5, D.P.R. 633/1972 non considera *“attività commerciali (...) il possesso, non strumentale né accessorio ad altre attività esercitate, di partecipazioni o quote sociali, costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi o altri frutti, senza strutture dirette ad esercitare attività finanziaria, ovvero attività di indirizzo, di coordinamento o altri interventi nella gestione delle società partecipate”*.

L'elemento dunque essenziale di una **holding** per acquisire lo *status* di soggetto passivo ai fini dell'Iva è l'**interferenza in modo diretto o indiretto** nella **gestione delle partecipate**, poiché la stessa costituisce un'attività economica se implica il compimento di operazioni soggette ad Iva

quali le prestazioni di servizi amministrativi, finanziari, commerciali e tecnici.

L'esercizio di **direzione e coordinamento** di una capogruppo, così come definito dal dettato normativo dell'articolo 2497-*bis* e seguenti del codice civile, tramite l'influenza del consiglio d'amministrazione in assenza di un'attività economica, di per sé non è sufficiente a far considerare la società un soggetto passivo ai fini dell'Iva.

Per poter esercitare correttamente il diritto alla detrazione, qualora la società *holding* sia inquadrata come un soggetto Iva e che quindi non svolga solamente un'attività di mero godimento, occorre individuare la **tipologia di attività** rilevante che essa svolge ai fini dell'imposta.

Infatti il diritto alla detrazione richiede o un nesso diretto ed immediato degli acquisti con operazioni a valle che assegnino un tale diritto (operazioni imponibili), oppure che gli acquisti facciano parte delle spese generali del soggetto e, in quanto tali, siano elementi costitutivi del prezzo dei beni e dei servizi che essa fornisce.

Esiste inoltre una norma specifica applicabile alle *holding* che svolgono, nei confronti delle imprese controllate e/o collegate, sia attività di natura commerciale e tecnica sia servizi di natura finanziaria, che per loro natura si qualificano come **esenti dall'imposta**: si tratta dell'articolo 10 D.P.R. 633/1972 il quale incide sulla detraibilità dell'imposta assolta a monte.

L'articolo 19, comma 5, del medesimo Decreto prevede che in questi casi il diritto alla detrazione spetti in **misura proporzionale** alle operazioni che ne danno diritto, applicando il meccanismo del **pro-rata** matematico disciplinato dall'articolo 19-*bis*, ossia al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto alla detrazione e lo stesso ammontare aumentato dalle operazioni esenti.

Per completezza informativa vale peraltro osservare che il pro-rata di cui all'articolo 19, comma 5, presuppone che l'impresa effettui sistematicamente sia operazioni imponibili sia operazioni esenti. Nel caso invece in cui le operazioni esenti non rientrino nell'attività propria della *holding*, o siano accessorie alle imponibili, o ancora vengano svolte in via del tutto occasionale, trova applicazione il comma 2 dell'articolo 19 disciplinante l'**indetraibilità specifica** sull'acquisto di beni e servizi destinati ad attività esente.

CONTENZIOSO

Detrazione dell'Iva a monte se rispettate le condizioni sostanziali

di Luigi Ferrajoli

L'omessa annotazione sul registro degli acquisti delle fatture che siano state annotate in modo esatto su supporto informatico non esclude il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto in presenza di documentazione commerciale veritiera.

È questo il principio enunciato dalla Corte di cassazione, Sezione Tributaria, nella sentenza n. 18924/2015.

Nel caso sottoposto all'esame della Corte i giudici hanno confermato la sentenza di appello, sostenendo che se, al momento della verifica fiscale, è incontestato che i dati relativi all'annotazione delle fatture passive non erano stati ancora trascritti su supporto cartaceo, con conseguente omessa registrazione delle fatture passive nel termine, la violazione dell'obbligo di annotazione progressiva delle fatture passive nel registro acquisiti non ha alcuna incidenza sull'accertamento da parte dell'Ufficio dell'esistenza delle condizioni essenziali per l'esercizio del diritto alla detrazione.

La Corte di Cassazione, richiamando la giurisprudenza comunitaria sul punto, afferma che il presupposto costitutivo del diritto alla detrazione dell'Iva deve individuarsi esclusivamente nella duplice condizione essenziale:

1. che l'obbligazione avente ad oggetto l'imposta dovuta in rivalsa, da portare in detrazione, sia stata adempiuta dal soggetto passivo, ovvero sia comunque divenuta esigibile;
2. che il soggetto passivo abbia destinato i beni e servizi acquistati / utilizzati, per i quali è tenuto in rivalsa al pagamento dell'imposta, *"ai fini di sue operazioni soggette ad imposta"*.

Le altre formalità che caratterizzano le modalità di esercizio del diritto alla detrazione rimangono estranee alla fattispecie costitutiva del diritto alla detrazione, configurandosi come mere obblighi formali ai fini di controllo, la cui violazione, secondo la giurisprudenza comunitaria, non autorizza gli Stati membri a precludere al soggetto passivo l'esercizio di tale diritto (Corte di Giustizia UE sentenza 21.10.2010 – Nidera).

L'adempimento degli obblighi formali assume rilevanza ai fini dell'accertamento del diritto alla detrazione soltanto nella misura in cui risulti necessario a fornire all'Amministrazione finanziaria *"le informazioni indispensabili a consentirle in linea di principio di verificare se i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, circostanze che comunque spetta al giudice nazionale"*

accertare" (Corte di Giustizia sentenza 12.07.2012 EMS in cui viene specificato che tale situazione si verifica nel caso in cui la cessione intracomunitaria non è stata dissimulata e le informazioni relative ad essa sono reperibili nella contabilità del soggetto passivo).

Tale principio – specifica la Corte di Cassazione nella sentenza in commento – trova ulteriore conferma nella sentenza della Corte di Giustizia UE del 11.12.2014 C- 590-13 che con riferimento al regime transitorio di tassazione degli scambi tra Stati membri per cui trova applicazione il regime del *reverse charge* ha affermato che *"nell'ambito del regime di autoliquidazione, il principio fondamentale della neutralità dell'Iva esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono stati soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi, a meno che, la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali"*.

In definitiva l'irrilevanza della violazione degli obblighi formali ai fini della detrazione Iva deve essere valutata in relazione alla funzione probatoria o meno che l'adempimento dell'obbligo formale riveste ai fini dell'accertamento delle condizioni essenziali richieste per l'esercizio del diritto alla detrazione: la violazione dell'obbligo formale è da ritenersi irrilevante sul piano del rapporto impositivo laddove l'Amministrazione fiscale disponga ugualmente delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto destinatario delle transazioni commerciali, è debitore dell'Iva e quindi titolare del diritto di detrarre l'imposta a monte.

PATRIMONIO E TRUST

Il trust come alternativa (preferibile) ai patti parasociali

di Sergio Pellegrino

Torniamo all'utilizzo del trust in ambito societario: si può fare ricorso all'istituto per gestire una società con una compagine societaria frammentata in modo più efficiente rispetto a quanto avviene con i patti parasociali.

Molto spesso la , anche se di piccole o medie dimensioni, si presenta difficoltosa e conflittuale nel momento in cui la .

Si fa quindi normalmente ricorso alla stipula di **patti parasociali** per **regolamentare i rapporti tra i soci** attraverso la stipula di veri e propri contratti, che possono disciplinare i comportamenti posti in essere nell'ambito degli organi della società, così come nei rapporti con i terzi.

Le situazioni più frequentemente disciplinate sono quelle di **governance della società**, ad esempio accordandosi circa il fatto che in assemblea alcune decisioni possano essere assunte solo con il voto di uno o più soci determinati, a prescindere dalla quota di capitale detenuta, o l'impegno al voto congiunto, e di **circolazione delle partecipazioni**, introducendo delle limitazioni al riguardo a quella che è l'autonomia dei soci.

I patti parasociali sono disciplinati a livello normativo dagli **articoli 2341 bis e 2341 ter del Codice Civile** che ne stabiliscono gli obiettivi, i termini e la pubblicità.

Il Codice regolamenta i patti parasociali **limitatamente alle società per azioni**, ma possono essere stipulati anche in quelle a **responsabilità limitata**. La durata non può essere superiore a cinque anni (quelli di durata maggiore sono automaticamente riparametrati sulla base di questo limite temporale), ma possono essere rinnovati alla scadenza.

Ma qual è il **limite dei patti parasociali**?

Il fatto che questi hanno **valenza soltanto nei rapporti fra i soci** che li hanno stipulati, non sono quindi opponibili alla società o a terzi.

Il socio quindi può **disattendere "tranquillamente"** l'impegno, rispondendo unicamente

del proprio inadempimento.

Per questo motivo, spesso, vengono previste esplicitamente delle **penali** già quantificate, che naturalmente non risolvono il problema sostanziale, ma risarciscono, parzialmente s'intende, i soci "traditi" dal mancato rispetto del patto.

Ecco che allora, in un contesto del genere, il **trust** può essere uno strumento utile per superare questo tipo di problematica, creando un **vincolo effettivo** nella gestione societaria e nell'attuazione dell'accordo raggiunto fra i soci.

Questi dovrebbero **trasferire le proprie partecipazioni al trustee**, che a quel punto diventerebbe **socio** della società: ovviamente va vagliata preventivamente l'esistenza di clausole limitative della circolazione delle partecipazioni eventualmente contenute nello statuto societario.

Nell'**atto istitutivo** il trustee viene "impegnato" ad **attuare il comportamento** voluto dai disponenti-ex soci: ad esempio, se questo è il caso, l'esercizio (a quel punto necessariamente) uniforme dei diritti di voto nelle assemblee della società.

Naturalmente, in una fattispecie di questo tipo, **va scelta con cura la figura del trustee**, che deve avere le necessarie competenze, così come appare **fondamentale il ruolo del guardiano**, che deve vegliare sull'operato del trustee, dovendo prestare il proprio consenso nelle situazioni più delicate (ed individuate dall'atto istitutivo stesso).

Un trust che persegua questo tipo di finalità avrà una **durata** strettamente correlata a quella che è la volontà dei soci di **rimanere reciprocamente "vincolati"**, potendo quindi eccedere il termine quinquennale che, invece, abbiamo visto essere inderogabile quando vengono stipulati patti parasociali.

Alla **cessazione del trust**, le quote trasferite al trustee faranno il **percorso inverso**, venendo ritrasferite ai disponenti che acquisiranno nuovamente la qualifica di soci.

Sarà opportuno che l'atto istitutivo stabilisca **a priori** che cosa accada in caso di **morte** (o di **incapacità**) dei disponenti (se questi sono persone fisiche), individuando i **soggetti ai quali le partecipazioni debbano essere trasferite** (che non necessariamente debbono essere gli eredi).