



Edizione di mercoledì 7 settembre 2016

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

[Determinazione redditi delle CFC secondo la disciplina nazionale](#)

di Roberto Bianchi

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Limiti al credito per imposte estere per redditi tassati solo in parte](#)

di Fabio Landuzzi

CONTENZIOSO

[Il processo tributario telematico \(Parte prima\)](#)

di Luigi Ferrajoli

OPERAZIONI STRAORDINARIE

[Il consenso dei soci nella trasformazione regressiva](#)

di Sandro Cerato

ENTI NON COMMERCIALI

[Le altre responsabilità di chi gestisce un centro sportivo. II parte](#)

di Guido Martinelli

FINANZA

[I tre pilastri della Previdenza](#)

di Marco Degiorgis

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Determinazione redditi delle CFC secondo la disciplina nazionale

di Roberto Bianchi

La **disciplina CFC** è stata oggetto di numerosi interventi di aggiornamento dalla sua introduzione nell'ordinamento nazionale (articolo 1, comma 1, lett. a), L. 342/2000) avvenuta in risposta a una raccomandazione OCSE destinata a tutte le Nazioni che non risultavano ancora provviste di **disposizioni di contrasto ai paradisi fiscali** (rapporto pubblicato nell'aprile 1998 *"Harmful Tax Competition: an emerging global issue"*). Il parlamento si è adoperato nel corso degli anni per rendere la disciplina più **stringente** e per ampliarne l'ambito di applicazione (in prima battuta alle casistiche di *collegamento* e in seguito anche a quelle di *controllo* negli Stati considerati *white list*).

Ciò ha sicuramente consentito di approntare un **coacervo di disposizioni severo, omogeneo e adeguato** che si è tuttavia coniugato in procedure onerose e in costi amministrativi elevati per le società, sistemi e spese che avrebbero probabilmente potuto essere ridotte senza *debilitare* l'impianto precettistico in contrapposizione al regime tributario delle nazioni a fiscalità privilegiata.

La disciplina relativa alle *Controlled Foreign Companies* è stata oggetto, recentemente, di implementazioni particolarmente rilevanti, oltre a una estesa rivisitazione delle regole sulle quali si fonda il coacervo di disposizioni, generato a **tutela della base imponibile nazionale e in opposizione ai profili di concorrenza tributaria deleteria**, favoriti dai *paradisi fiscali*. Le modifiche introdotte paiono essere influenzate dalla determinazione a **recepire le richieste di semplificazione** che giungono da **professionisti e imprenditori** e che hanno l'obiettivo di **alleggerire gli adempimenti regolati dalla normativa**, mantenendo comunque immutata l'**adeguatezza** del **"sistema"** tributario delle **CFC**.

Taluni aspetti della novellata disciplina necessitano comunque di alcuni approfondimenti.

La **circolare n. 35/E/2016**, pubblicata il 4 agosto 2016, accoglie **rilevanti delucidazioni** relativamente alle novità introdotte dal D.Lgs. 147/2015 alle disposizioni in materia di imprese estere controllate, disciplinate dall'articolo 167 del Tuir. I menzionati mutamenti entrano in vigore, per i soggetti che hanno l'esercizio coincidente con l'anno solare, già dal 2015 e pertanto influenzano la compilazione dei modelli Unico 2016, relativi al periodo di imposta 2015, il cui termine ordinario di spedizione scade il prossimo 30 settembre. Di conseguenza **è opportuno appurare preventivamente le novellate modalità di compilazione della dichiarazione dei redditi**, una volta presa visione degli agostani chiarimenti pubblicati dall'Amministrazione finanziaria, dando risalto altresì a determinate questioni pratiche.

I contribuenti che hanno scelto **un esercizio non coincidente con l'anno solare** – per esempio un periodo di imposta intercorrente dal 1 dicembre 2014 al 30 novembre 2015 – e che pertanto hanno già inviato il modello Unico entro il decorso 31 agosto 2016 dovranno, con ogni probabilità, **presentare una dichiarazione dei redditi integrativa** per **recepire i chiarimenti riportati nel documento di prassi n. 35/E/2016**. Qualora dalla **novellata dichiarazione** dovesse emergere **un maggior debito**, si ritiene tuttavia che **l'Ufficio non abbia titolo per applicare le corrispondenti pene pecuniarie**.

L'evidenza della detenzione di partecipazioni CFC nel modello Unico SC

In prima battuta è necessario tenere in considerazione che, in conseguenza dell'entrata in vigore del D.Lgs. 147/2015, l'**interpello probatorio preventivo**, finalizzato alla disapplicazione della disciplina CFC *black list* e *white list*, **da obbligatorio diviene facoltativo**. Per di più, difformemente a quanto si verificava in precedenza, l'istanza può essere efficacemente inoltrata entro la **scadenza ordinaria di presentazione del modello Unico** pertinente al periodo d'imposta a cui lo stesso fa riferimento e, di conseguenza, in relazione all'anno fiscale 2015, entro il **termine del 30 settembre 2016**.

La facoltà di proporre l'**istanza di interpello** viene attualmente regolamentata come una **possibilità**, garantendo in questa maniera l'inclinazione più genuina del veicolo attraverso il quale è consentito interrogare l'Agenzia delle Entrate, che è rappresentata dalla possibilità di concedere al partecipante alle spese dello stato una **opportunità** invece di caricarlo di un **ulteriore adempimento**, tra l'altro pure **sanzionato**.

L'avvicendamento del termine **“deve”** con il vocabolo **“può”** nell'ultimo periodo del comma 5 dell'articolo 167 del Tuir (introdotto con l'articolo 8, comma 1, lett. b) del D.Lgs. 147/2015) raffigura pertanto una **modifica lodevole** in quanto dovrebbe permettere una **rilevante semplificazione** degli **adempimenti** posti a carico dell'impresa domiciliata nel *bel paese* e, di conseguenza, una **contrazione dei costi amministrativi** indotti dall'osservanza della normativa.

La menzionata disposizione ha chiaramente acquisito validità nei confronti delle società controllate sia *black-listed* e sia domiciliate in Stati *white list*, ricomprese nell'ambito di applicazione del comma 8-bis. Di conseguenza, il contribuente domiciliato in Italia **non sarà più obbligato a proporre istanza all'Agenzia delle Entrate per disapplicare la disciplina CFC**. La **prova della concreta fondatezza** delle **ragioni esoneranti** che permettono di sottrarsi al regime CFC potrà pertanto essere **fornita dal contribuente in corso di verifica**. L'Ufficio è tenuto a notificare al contribuente uno **specifico avviso** attraverso il quale viene accordata all'interessato la facoltà, nei novanta giorni successivi, di fornire le prove per la disapplicazione del regime CFC. Qualora l'Amministrazione finanziaria non consideri sufficienti gli elementi prodotti dal contribuente, sarà chiamata a fornire le relative **motivazioni** all'interno dell'**avviso di accertamento**.

L'Agenzia delle Entrate deve fornire la propria **risposta all'eventuale istanza di interpello** entro il **termine massimo di 120 giorni**, con l'unica eccezione rappresentata dalla **possibilità** di

richiedere, **una volta soltanto**, una **integrazione alla documentazione esibita** dal partecipante alle spese dello stato. Dalla **data di ricevimento** della documentazione aggiuntiva, l'**Ufficio** avrà esclusivamente **60 giorni di tempo** per esprimere la propria posizione.

È di tutta evidenza che, nel caso in cui si ottenga di una **risposta positiva** all'istanza di interpello, da parte dell'Agenzia delle Entrate, successivamente al 30 settembre 2016, sarà **inevitabile ripresentare il modello Unico** e, nella circostanza in cui fosse già stato **cautelativamente effettuato il versamento dell'imposta** scaturente dalla tassazione separata, il contribuente avrà la facoltà di decidere se **riportare a nuovo il credito, compensarlo orizzontalmente** entro il limite annuale di € 700.000 (articolo 34, L. 388/2000 così come modificato dall'articolo 35, comma 6-ter, D.L. 223/2006, convertito, con modificazioni, dalla L. 248/2006), **trasferirlo alla consolidante** rispettando la menzionata soglia od optare per la **richiesta di rimborso**.

Considerata la natura opzionale dell'interpello probatorio (articolo 11 comma 1 lett. b) della L. 212/2000), il socio residente controllante di più alto livello è chiamato a indicare, nel proprio modello Unico, la disponibilità di partecipazioni in *Controlled Foreign Companies*, con la mera esclusione di quelle casistiche nelle quali la **risposta** all'istanza di interpello sia risultata **favorevole**.

In forza a quanto disciplinato dal comma 3-quater, articolo 8, D.Lgs. n. 471/1997 (introdotto dal D.Lgs. n. 147/2015), qualora il **contribuente tralasci di indicare le partecipazioni o la segnalazione risulti incompleta**, trova applicazione una **sanzione amministrativa corrispondente al 10% del reddito** conseguito dal soggetto giuridico straniero partecipato e attribuibile, anche solo ipoteticamente, al soggetto residente in proporzione alla quota di partecipazione posseduta, con una **pena pecuniaria minima di € 1.000 e massima di € 50.000**.

Nel documento di prassi del 4 agosto è tuttavia specificato che la **penalità è parametrata al risultato di esercizio realizzato** dal soggetto straniero partecipato e **non al suo reddito**; pare pertanto che la **sanzione** debba essere **commisurata al valore riportato nel rigo FC2**. La circolare conferma che la **pena pecuniaria**, nella sua **misura minima** (€ 1.000), si infligge anche nella circostanza in cui il **risultato di periodo** della controllata estera, evidenziato nel Rigo FC3, **risulti essere negativo**. Si rammenta *ad abundantiam* che l'**obbligo di segnalazione** delle CFC *white list* sussiste solo quando si siano **verificate congiuntamente le condizioni poste dalle lett. a) e b) del comma 8-bis dell'articolo 167** (tassazione effettiva inferiore al 50% rispetto a quella virtuale domestica e preponderanza di “*passive income*”).

Le modalità di determinazione del reddito delle Controlled Foreign Companies

La disciplina statuisce che nella quantificazione del reddito delle CFC si adottano le **regole di determinazione del reddito complessivo contemplate per le società italiane** e, pertanto, **non esclusivamente il D.P.R. 917/1986**, con la sola esclusione della disciplina (articolo 86 comma 4 Tuir) che prevede la possibilità di rateizzare le plusvalenze. Le **disposizioni utilizzabili** sono quelle **ascritte ai soggetti Ires**. La circolare 35/E/2016 ha voluto chiarire che in nessuna

circostanza possono trovare applicazione le norme concernenti il reddito d'impresa afferenti ai soggetti Irpef, indipendentemente dalla forma giuridica assunta dal soggetto forestiero.

Il documento di prassi del 4 agosto 2016 ha ribadito inoltre l'**applicabilità dell'ACE**. Considerato che l'impiego di tale agevolazione non è gestibile all'interno del quadro FC, si è dell'avviso che il contribuente abbia la facoltà di determinarla compilando e tenendo a disposizione dell'Amministrazione finanziaria, per fronteggiare con *serenità* eventuali future verifiche, un **prospetto analogo a quello riprodotto nella Sezione “Deduzione per capitale investito proprio (ACE)” del Quadro RS (righi RS113-115)**, rappresentando l'impiego tra le altre variazioni in diminuzione nel Rigo FC31 ovvero, aggirando il contenuto letterale delle istruzioni ministeriali, nel Rigo FC36, colonna 2, concernente le perdite utilizzabili integralmente.

L'**Amministrazione finanziaria** dovrebbe inoltre **precisare la decorrenza** con la quale **deve essere calcolata l'ACE**, prendendo come **riferimento** le **dinamiche del patrimonio netto** e le **operazioni rientranti nella disciplina anti elusione**, in vigore **a partire dall'esercizio 2011** (D.M. 14 marzo 2012) **ovvero** con **decorrenza dall'esercizio 2015**, periodo di imposta dal quale la disciplina si rivela essere applicabile alle *Controlled Foreign Companies*. Si reputa inoltre che, sebbene non venga menzionata nel documento di prassi, anche la **deduzione degli ammortamenti al 140 per cento sia utilizzabile**. La circolare n. 35/E/2016 ha precisato che, dalla cerchia delle norme speciali esterne al Tuir e applicabili alla CFC, devono invece essere **escluse** quelle che presuppongono l'**impiego di strumenti presuntivi del reddito** come gli **studi di settore e i parametri**.

I chiarimenti della circolare 35/E/2016 in merito alle “liste”

Per ciò che concerne le controllate CFC *white list*, il D.Lgs. 147/2015 preannunciava la diffusione di un **provvedimento** del **direttore dell'Agenzia delle Entrate**, con l'obiettivo di **definire il criterio** attraverso il quale **individuare l'irrilevanza delle variazioni non permanenti della base imponibile**. Nelle more di tale deliberazione e in assenza di indicazioni all'interno del documento di prassi del 4 agosto 2016, non possiamo non ricordare che in passato la **circolare 23/E/2011**, al paragrafo 2.4, ha evidenziato la **potenziale conseguenza distorsiva scaturente dalla fiscalità differita**, sulle **differenze temporanee** nella **determinazione dell'effective tax rate estero**, predicendo tuttavia che tali **ricadute** sarebbero state adeguatamente **valutate** in fase di **esame** delle **istanze di interpello** che in quegli anni risultava essere **obbligatorio**.

La circolare 35/E/2016 si è soffermata sull'**ipotesi** in cui, con riferimento a una specifica CFC, possano **trovare applicazione contemporaneamente** la **disciplina black list e white list**, rispettivamente regolamentate dai commi 4 e 8-bis dell'articolo 167 del Tuir. In tale eventualità il documento di prassi ha chiarito che risulta essere **primariamente adottabile** la **disciplina black list**, con l'effetto che il socio residente sarà in grado di **evitare la tassazione per trasparenza** esclusivamente al **manifestarsi** di una delle **due** più stringenti **esimenti** previste dal comma 5 dell'articolo 167 del Tuir.

Per approfondire le problematiche relative alla disciplina CFC vi raccomandiamo il seguente seminario di specializzazione:

Seminario di specializzazione
**DISCIPLINA C.F.C. ALLA LUCE DEI CHIARIMENTI
FORNITI DALLA CIRCOLARE 35/E/2016**

Brescia Busto Arsizio Firenze Verona



REDDITO IMPRESA E IRAP

Limiti al credito per imposte estere per redditi tassati solo in parte

di Fabio Landuzzi

Ai fini della determinazione del **credito per imposte estere** che è consentito sottrarre dall'Ires dovuta dalla società, occorre determinare il **reddito estero** applicando le **specifiche regole del Tuir**. In alcune circostanze, come avviene nel caso di **redditi prodotti mediante stabili organizzazioni** situate in Stati esteri, la differenza che si determina fra il reddito assoggettato a tassazione nello Stato estero della fonte e lo stesso reddito rideterminato però secondo le regole del Tuir, **non ha un effetto direttamente limitativo** riguardo all'importo delle imposte assolte nello Stato della fonte che sono recuperabili in forma credito ai sensi dell'articolo 165 del Tuir; tale effetto potrebbe **indirettamente ed incidentalmente** prodursi solo per via del **meccanismo aritmetico** previsto dalla norma, ovvero in conseguenza della variazione del **rapporto fra "reddito estero" e "reddito complessivo imponibile"** che, applicato all'imposta italiana, determina come noto il limite massimo di imposta estera recuperabile nel periodo.

Quando invece, per effetto delle **regole del Tuir**, il **reddito estero concorre solo parzialmente alla formazione dell'imponibile Ires complessivo**, il comma 10 dell'articolo 165 del Tuir prevede **che l'imposta estera detraibile dall'imposta italiana deve essere corrispondentemente ridotta**. In altri termini, ognqualvolta il reddito estero **concorre in misura solo parziale** alla formazione dell'imponibile Ires complessivo, **non è consentito** alla società residente **detrarre l'intera imposta estera**, seppure questa sia stata assolta in misura definitiva, bensì **solo la quota corrispondente alla porzione di reddito estero** soggetta ad imposizione in Italia, ed ovviamente sempre nei limiti in cui il rapporto "reddito estero" / "reddito complessivo" risulti capiente.

Il Legislatore, come si evince anche dalla interpretazione contenuta nella **circolare n. 9/E del 2015, par. 5**, ha così inteso affermare un **principio di correlazione fra il reddito estero e le corrispondenti imposte** assolte nello Stato della fonte, così che **non solo il reddito** concorrerà parzialmente alla formazione dell'imponibile Ires in forza delle regole del Tuir, **ma anche le imposte** che su di esso sono state assolte in via definitiva **potranno essere recuperate nella stessa limitata misura**.

Il caso frequente ed eclatante è quello dei **dividendi di fonte estera** che concorrono a formare l'imponibile Ires di periodo nella **misura del 5%**. Pertanto, in forza del citato comma 10 dell'articolo 165 del Tuir, anche le **ritenute subite nello Stato della fonte** del dividendo saranno recuperabili in termini di credito per imposte estere nella **stessa limitata misura pari al 5%** del loro complessivo ammontare. Ad esempio, se la società ha incassato **dividendi per 200.000** da una controllata estera, subendo una **ritenuta d'imposta alla fonte** pari al **10%** (quindi, pari a 20.000), in sede di liquidazione del **credito per imposte estere** dovrà

rispettivamente:

- **computare al numeratore** del rapporto, quale “reddito estero”, l’importo di **000** (ossia, il 5% dell’intero dividendo percepito), importo che confluirà anche nel calcolo del denominatore in sede di determinazione del reddito complessivo imponibile; e
- **computare l’imposta estera massima recuperabile nella misura di 1.000** (ossia, il 5% di 10.000).

Ne discende quindi che per **la differenza di 19.000**, l’imposta assolta all’estero rappresenterà **un costo secco** per la società italiana, peraltro **neppure deducibile ai fini Ires** secondo il pensiero espresso dall’**Agenzia delle Entrate**, il quale non è ad onor del vero del tutto condiviso dalla dottrina.

Va osservato che l’aver affermato questa sorta di **principio di correlazione** tra il reddito estero e la corrispondente imposta estera può in termini generali essere visto come un **approccio razionale**. Tuttavia, nel caso del **dividendo estero**, non può tacersi che una siffatta disposizione produce comunque un **fenomeno distorsivo** perché non consente di addivenire alla **detassazione pressoché integrale di questo flusso reddituale** (ovvero, nella misura del 95%), il quale resta inciso definitivamente dall’imposta estera non recuperabile e neppure deducibile.

Per approfondire le problematiche relative alla fiscalità internazionale vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

Master di specializzazione
**FISCALITÀ INTERNAZIONALE:
CASI OPERATIVI E NOVITÀ**
Bologna Milano

CONTENZIOSO

Il processo tributario telematico (Parte prima)

di Luigi Ferrajoli

Dal **1° dicembre 2015** si è dato avvio alla **sperimentazione del processo tributario telematico (PTT)** attualmente attivo nelle sole Regioni della **Toscana e dell'Umbria**.

Le prime regole tecniche che gli utenti esterni, che intendono costituirsi con modalità telematica, debbono rispettare, per i processi tributari innanzi alle **Commissioni abilitate alla modalità telematica** di gestione del processo, consentono alle parti di depositare in via telematica un ricorso, un appello o un documento successivo, ovvero di depositare in Commissione Tributaria la Nota di iscrizione a ruolo in formato cartaceo compilandola in modalità web.

Tali regole sono state fornite tramite il **decreto n. 184 del 4.08.2015** del Direttore Generale delle Finanze; successivamente, la **circolare n. 2/DF dell'11.5.2016** del Dipartimento delle Finanze – Direzione della giustizia tributaria, nel commentare il predetto decreto ha individuato le **linee guida** per effettuare la **notifica dei ricorsi e degli appelli a mezzo posta elettronica certificata (PEC)** ed il successivo deposito in via telematica presso la competenti Commissioni Tributarie in cui il servizio è già attivo.

Infatti, non va dimenticato che l'accesso alla suddetta procedura necessita della preventiva **notifica degli atti introduttivi del processo via PEC** fruendo degli indirizzi messi a disposizione nell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni (IPA) e pubblicati sul portale internet www.indicepa.gov.it.

L'informatizzazione delle procedure processuali anche nell'ambito tributario per consentire l'adeguamento ad altri settori del diritto in cui tale metodo è ormai divenuta la regola (processo civile telematico e procedure esecutive) rappresenta **un'evoluzione sempre più necessaria** che va gradualmente implementandosi per consentire a tutti gli operatori del settore il progressivo adeguamento strutturale ed organizzativo alle nuove procedure.

A partire dall'entrata in vigore del Decreto del 2.04.2012 del Direttore Generale delle Finanze il mezzo telematico ha definitivamente sostituito quello cartaceo nell'invio delle comunicazioni di cui all'**articolo 16, comma 1-bis, del D.Lgs. 546/1992** con cui le Commissioni Tributarie, per il tramite degli indirizzi indirizzi di P.E.C. degli Uffici di segreteria pubblicati sul portale internet del Dipartimento delle finanze del Ministero dell'economia e delle finanze «www.finanze.gov.it», inviano le **informative relative alla data di fissazione delle udienze, alla pubblicazione del dispositivo delle sentenze e di eventuali ordinanze**.

Attualmente con il **Decreto del 30.06.2016** del Direttore Generale delle Finanze le predette regole tecniche sono state estese ad altre sei regioni per le quali il PTT è attivo, con la conseguenza che allo stato la suddetta modalità **è attiva o lo diverrà** a breve nelle seguenti regioni a partire dal:

- **1 dicembre 2015** per le Commissioni tributarie presenti nelle regioni **Toscana e Umbria**;
- **15 ottobre 2016** per le Commissioni tributarie presenti nelle regioni **Abruzzo e Molise**;
- **15 novembre 2016** per le Commissioni tributarie presenti nelle regioni **Liguria e Piemonte**;
- **15 dicembre 2016** per le Commissioni tributarie presenti nelle regioni **Emilia-Romagna e Veneto**.

Gli strumenti operativi del processo tributario sono accessibili attraverso il SIGIT, il **Sistema Informativo della Giustizia Tributaria**, composto da un'area pubblica visibile da tutti e da un'area riservata accessibile solo previa registrazione informatica degli utenti.

Il sistema PTT è integrato al rinnovato servizio del Telecontenzioso accessibile dal portale: <https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/web/guest/telecontenzioso-informazioni-sui-ricorsi> che consente agli utenti, previo accesso mediante l'utilizzo delle medesime **credenziali di registrazione al PTT**, di consultare da casa o dai propri uffici il fascicolo processuale informatico ed i relativi atti in esso contenuti.

Per accedere al servizio PTT l'utente deve essere in possesso di **un valido indirizzo di Posta Elettronica Certificata PEC e della firma digitale elettronica** onde effettuare la registrazione al portale e procedere con l'accesso al processo tributario telematico che avviene mediante una procedura di registrazione al servizio reso dal Sistema Informativo della Giustizia Tributaria (SIGIT) da effettuarsi presso il seguente link: <https://www.giustiziatributaria.gov.it/gt/processo-tributario-telematico-ptt-sigit>.

L'utente, per registrarsi al SIGIT, dalla pagina del Portale ACCESSO AL PTT seleziona il link "Accedi al servizio" e, successivamente una volta completata la registrazione al sistema **potrà effettuare l'accesso da qualsiasi apparato** solamente collegandosi al portale ed inserendo le proprie credenziali.

Sebbene ancora in fase di sperimentazione ed attivo in poche realtà provinciali ed in solamente due Regioni, il sistema risulta di semplice attivazione e la **procedura di deposito** appare estremamente **semplice ed intuitiva**. Anche il servizio di assistenza, probabilmente complice per adesso la scarsa diffusione dello strumento, è efficace e tempestivo. Nel prossimo intervento verificheremo più nel dettaglio quali sono le funzionalità previste dal sistema e come fruirne.

Per approfondire le problematiche relative al processo tributario vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DEL CONTENZIOSO TRIBUTARIO 2.0 ►►

CON LUIGI FERRAJOLI

Milano *dal 21 ottobre*

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Il consenso dei soci nella trasformazione regressiva

di Sandro Cerato

Ai sensi dell'articolo 2500-sexies, comma 1, seconda parte, codice civile, ai fini della **trasformazione della società di capitali in società di persone**, è in ogni caso richiesto il **consenso dei soci che, per effetto dell'operazione, assumono responsabilità illimitata**. Dal punto di vista giuridico, il consenso in questione deve considerarsi un atto unilaterale di disposizione di un diritto soggettivo, ossia nel diritto alla responsabilità limitata del socio. La questione più importante attiene tuttavia alla **rilevanza del consenso del socio**, poiché si ritiene che lo stesso non costituisca un requisito essenziale che possa incidere sulla validità della delibera di trasformazione, ma sia piuttosto una condizione di efficacia della stessa. Tale chiave di lettura è sposata dalla dottrina secondo cui la delibera di **trasformazione approvata dalla maggioranza senza il consenso di uno o più soci che assumeranno la responsabilità illimitata** nella società trasformata, è perfettamente **valida ma inefficace**, con la conseguente inutilità dal punto di vista pratico. Sulla base delle varie tipologie di società che si possono trasformare in società di persone, i soggetti titolari del diritto di prestare il proprio consenso alla trasformazione (quale condizione di efficacia) sono i seguenti:

- nella **trasformazione da società per azioni o da società a responsabilità limitata in società in nome collettivo**, il consenso deve essere prestato da tutti i soci, poiché nella società trasformata la responsabilità illimitata è assunta da tutti i soci;
- nella **trasformazione da società di capitali (società per azioni o società a responsabilità limitata) in società semplice**, il consenso deve essere prestato da tutti i soci, tranne quelli a favore dei quali venga stabilita una limitazione pattizia di responsabilità;
- nella **trasformazione da società di capitali (società per azioni o società a responsabilità limitata) in società in accomandita semplice**, il consenso deve essere prestato da tutti i soci destinati a diventare soci accomandatari (che in quanto tali assumono la responsabilità illimitata per le obbligazioni sociali).

Stabiliti gli **effetti del consenso dei soci che assumono responsabilità illimitata** a seguito della delibera di trasformazione, è ora necessario comprendere quando il socio interessato debba esprimere il proprio consenso.

Posto che la sede naturale pare senza dubbio quella della **delibera di trasformazione**, nessun ostacolo sembra frapporsi alla possibilità di **prestare tale consenso sia prima che dopo la delibera**, anche se sul punto si rendono necessarie alcune considerazioni. Relativamente all'ipotesi "naturale" di consenso in sede assembleare, lo stesso dovrebbe considerarsi implicito nell'espressione di voto a favore della delibera di trasformazione.

Per quanto attiene alla **possibilità di prestare il consenso anche in un momento successivo** rispetto alla delibera di trasformazione, la dottrina ha osservato che sembra possibile addivenire alla trasformazione anche quando il socio sia assente all'assemblea, ovvero sia presente ma esprima voto contrario o si astenga. Ciò potrebbe accadere quando si ritenga possibile superare entro un breve termine l'iniziale perplessità del socio o la sua contrarietà alla delibera. Sdoganata la possibilità di prestare il consenso anche successivamente all'adozione della delibera, si pone comunque la questione di **quale sia il termine massimo entro cui il socio debba comunque esprimersi**. Sul punto, la dottrina ha individuato due possibili soluzioni:

- la prima secondo cui il **consenso dovrebbe essere prestato** prima della richiesta, da parte del notaio verbalizzante, dell'iscrizione della delibera presso il registro imprese, e quindi **entro 30 giorni dalla delibera** (articolo 2436 codice civile). Entro tale termine, quindi, il **notaio che riscontra il mancato consenso da parte di uno o più soci che assumono responsabilità illimitata**, deve darne comunicazione agli amministratori, i quali dovranno convocare l'assemblea per gli opportuni provvedimenti entro i 30 giorni successivi (come previsto dall'articolo 2436, comma 3, codice civile). In tale circostanza un eventuale ricorso al Tribunale non otterrebbe alcun effetto poiché il rifiuto del notaio di procedere con l'iscrizione della delibera presso il registro delle imprese dipende da un'oggettiva mancanza di un elemento richiesto per l'iscrizione della delibera di trasformazione;
- la seconda secondo cui, partendo dal presupposto che l'iscrizione al registro imprese di una delibera carente del **consenso dei soci che assumono responsabilità illimitata** sarebbe priva di effetti, il termine per prestare il consenso coincide con quello per esercitare il diritto di recesso, e pertanto **entro 15 giorni dall'iscrizione della delibera che lo legittima** per le società per azioni, ed entro il termine previsto nello statuto per le società a responsabilità limitata (per tali società non è infatti previsto normativamente un termine per l'esercizio del diritto di recesso, ed è quindi lo statuto che deve colmare tale lacuna).

Per approfondire le problematiche relative alle operazioni straordinarie vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

Master di specializzazione

LE OPERAZIONI STRAORDINARIE

CASO PER CASO

Firenze Milano Padova



ENTI NON COMMERCIALI

Le altre responsabilità di chi gestisce un centro sportivo. Il parte

di Guido Martinelli

Di interesse dei soggetti gestori di centri sportivi o culturali appare essere anche **la valutazione dei rischi connessi all'utilizzo delle strutture e delle attrezzature conservate nel centro**, ossia la responsabilità che può derivare alle associazioni o circoli sportivi o culturali dalle strutture e/o attrezzature di cui esse dispongono e sulle quali devono esercitare gli obblighi di custodia di cui all'articolo 2051 cod. civ..

Perché ricorra la **responsabilità** ex articolo 2051 cod. civ. occorrono i seguenti tre **presupposti**:

1. la domanda di risarcimento deve essere rivolta contro il soggetto che ha la **custodia** della cosa; precisa il Tribunale che custode non è necessariamente il proprietario, ma pure chi esercita un potere di fatto sulla cosa. Pertanto anche nel caso in cui il gestore non abbia la proprietà degli attrezzi comunque ne risponderà;
2. il danno non deve essere stato cagionato dal fatto del terzo o del danneggiato; deve cioè sussistere un rapporto di **causalità** tra *la cosa e il danno*, rispetto al quale il comportamento del danneggiato o di un eventuale terzo non risulta determinante. Ha fatto giurisprudenza il risarcimento riconosciuto dalla Corte di Cassazione per il danno subito da un allievo mentre utilizzava una *cyclette* a causa della rottura del sedile dell'attrezzo;
3. il danno deve essere stato arrecato non già “*con la cosa*”, bensì “*dalla cosa*”; in tal modo volendosi intendere che la cosa non deve entrare nel processo produttivo del danno come mera occasione, ma deve essere, essa stessa, la **causa o concausa del danno**.

Un ultimo aspetto da considerare relativamente alla responsabilità civile delle associazioni è quello relativo **all'ammissibilità di dichiarazioni di esonero da responsabilità**.

In effetti, si assiste ad una prassi secondo la quale gli organizzatori di manifestazioni sportive o culturali fanno sottoscrivere ai partecipanti dichiarazioni di siffatta natura per **declinare** ogni eventuale propria responsabilità in ordine a danni che dovessero occorrere ai soci o a terzi.

Non si può far a meno di rilevare la **limitatissima validità di simili clausole**. Infatti, la dichiarazione di esonero da responsabilità verrebbe a costituire una “esimente negoziale” rispetto alla lesione di beni per i quali, tuttavia, l'ordinamento giuridico prevede l'assoluta indisponibilità da parte del loro stesso titolare: ricordiamo che **l'articolo 5 cod. civ. vieta gli atti di disposizione del proprio corpo** quando questi importino una diminuzione permanente dell'integrità fisica.

In sostanza la sottoscrizione da parte di tutti quei soggetti che “usufruiscono” delle attività associative, è vista con sfavore da parte dell’ordinamento giuridico, poiché in primo luogo tali soggetti, diversi dall’associazione, così facendo, rinunciano alla pretesa di un impegno minimo e inderogabile alla diligenza da parte della associazione sportiva, nell’espletamento della sua attività. In secondo luogo il contenuto dell’articolo 5 cod. civ. deve essere spiegato in tal senso, ed in relazione al campo dell’illecito civile: **nessun individuo può rinunciare alla tutela di beni fondamentali, quali il suo diritto all’integrità psico-fisica**, per mezzo di patti o clausole contrattuale, che una volta stipulate lo metterebbero nelle condizioni di dover solo “subire” un pregiudizio, causato da altri, senza la possibilità di ottenerne una tutela risarcitoria.

Quanto appena detto trova concreta attuazione in forza dell’articolo 1229 cod. civ. (applicabile pure nel campo della responsabilità extracontrattuale) che sancisce la **nullità** delle **clausole di esonero** dalla responsabilità del debitore per dolo o colpa grave, nonché per i casi in cui il fatto del debitore o dei suoi ausiliari costituisca violazione di obblighi derivanti da norme di ordine pubblico.

La clausola di esonero dalla responsabilità è, pertanto, valida solo con riferimento ai **normali e prevedibili rischi** inerenti l’attività di cui trattasi, ma **non** può certo **estendersi** alla responsabilità per danni che derivino da **specifica imprudenza, negligenza o imperizia**.

Quanto detto è sempre comunque riferibile a fatti e comportamenti che non costituiscono esplicazione del **gesto atletico**. Va da sé che qualora i fattori causali del danno siano connessi all’attività sportiva nel senso che di essa costituiscono esplicazione, non si può configurare l’esistenza di fatto generatore di responsabilità per terzi.

Dal momento che l’atleta accetta di praticare una determinata disciplina sportiva, accetta i rischi inerenti il **rischio atletico**. Limitatamente a questo i danni che possono conseguire non costituiscono fonte di responsabilità per alcuno; in tal caso opera una **causa di giustificazione** non codificata dal diritto ma ammessa dalla dottrina e dalla giurisprudenza, sul presupposto che vi sono discipline sportive, il cui esercizio comporta **esiti dannosi** per l’atleta.

Per approfondire le problematiche relative al terzo settore vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

Master di specializzazione

**TEMI E QUESTIONI DEL TERZO SETTORE CON
GUIDO MARTINELLI**

Milano Bologna Verona

►►

FINANZA

I tre pilastri della Previdenza

di Marco Degiorgis

È necessario capire come funzionano alcuni **meccanismi previdenziali**, per evitare di trovare brutte sorprese, realizzare un'analisi attenta e dettagliata e valutare le diverse alternative.

Abbiamo fondamentalmente tre possibili fonti di reddito pensionistico: da parte del sistema pubblico obbligatorio (c.d.: **primo pilastro**), da parte dei fondi pensione collettivi (**secondo pilastro**) e dalla previdenza integrativa individuale volontaria (**terzo pilastro**).

Per quanto riguarda il sistema pensionistico pubblico, gestito dall'INPS, si sta passando da un **sistema retributivo** (fino al 1995 era solo retributivo), in cui non vi è stretta correlazione tra contributi versati e prestazione percepita, ad un **sistema contributivo** (riforma Dini), in cui invece si percepisce una pensione derivante dai versamenti effettuati negli anni. Il motivo per ridurre le pensioni erogate è semplice; **ci sono meno lavoratori attivi e aumentano i pensionati**. Inoltre è previsto un aumento dell'età media, quindi le pensioni dovranno essere pagate per più anni.

Quali **soluzioni** sono state adottate dai governi? **Ridotte le pensioni** (non tutte, lo sappiamo, ci sono ancora persone che godono di anacronistici privilegi e ricevono migliaia di euro ogni mese), **aumentati i contributi da versare, aumentata l'età minima** per accedere alla pensione. E nei prossimi anni non potranno che inasprire queste misure.

Nel passaggio **da sistema retributivo a sistema contributivo**, ci saranno molte persone che si troveranno a cavallo dei due, rientrando quindi in un **sistema "misto"**. Pochi potranno usufruire ancora pienamente del sistema retributivo: devono avere più di 18 anni di attività prima del 1996. È importante analizzare bene la situazione e capire quali opportunità siano più convenienti. In linea di massima, **il sistema contributivo è maggiormente penalizzante**, riducendo di fatto il reddito da pensione e quindi potrebbe non risultare conveniente il cosiddetto "ricalcolo contributivo", ma non è detto. Ci sono casi in cui aderendo al **misto** si va in pensione più tardi, cosa di solito non gradita! Ci sono inoltre diverse possibilità per **riscattare posizioni non lavorative** (es. laurea, maternità, assistenza, servizio militare) che possono tornare utili ai fini del calcolo pensionistico, alcune sono gratuite, altre a pagamento, quindi è necessario **calcolare il rapporto costi/benefici**.

L'ente pubblico erogatore per eccellenza è INPS, in cui è confluita anche l'INPDAP (relativa ai dipendenti della pubblica amministrazione) ma esistono anche le **casse previdenziali dei liberi professionisti**, ognuna con regole diverse.

Altra cosa da sapere è a **quale macro gestione INPS si appartiene**; gestione fondo pensione per lavoratori dipendenti, gestioni speciali per artigiani, commercianti, coltivatori diretti, gestione separata per amministratori di società, lavoratori a progetto eccetera.

Queste tre gestioni hanno livelli di contribuzione diverse e spesso ci sono persone che, durante la loro vita lavorativa, sono state in più di una gestione. Bisogna quindi capire quale attività è stata prevalente e se conviene l'accorpamento delle posizioni.

Dal lato del **secondo pilastro, cioè i fondi pensione**, regolamentati nel 1993 sebbene fosse possibile aderirvi già prima (c.d. fondi preesistenti), non sono stati molto utilizzati fino alla riforma del 2005, attuata nel 2007, che dava la possibilità, ai dipendenti, di conferire anche il **TFR** in un fondo pensione, anziché lasciarlo in azienda. La riforma era sibillina, poiché il lavoratore silente si trovava a versare il proprio TFR quasi senza saperlo! Doveva, e deve tutt'oggi, dare comunicazione esplicita di voler mantenere il proprio trattamento di fine rapporto presso l'azienda.

È conveniente per un dipendente versare il TFR **nei fondi pensione**? Dipende da alcuni fattori, innanzitutto dalla **capacità dei gestori del fondo di ottenere rendimenti**. Non brillano in generale né per trasparenza sulle scelte di gestione (poco si sa di come venga investito, in quali strumenti, con quale movimentazione) né per capacità di adattamento a mercati finanziari sempre più ostici. Se l'adesione al fondo è fatta attraverso accordi collettivi, certamente si può beneficiare di condizioni più vantaggiose rispetto a quanto si otterrebbe aderendo singolarmente. Altra componente positiva è il **contributo obbligatorio del datore di lavoro**, che in alcuni casi può essere interessante. Però è obbligato a versare, per lo stesso importo, anche il lavoratore. E qui bisognerebbe fare **calcoli di convenienza economica**.

È evidente che per le piccole e medie aziende, il conferimento del TFR nei fondi è un problema, poiché spesso (sbagliando) **la somma destinata a pagare il TFR dei dipendenti, viene usata per far fronte ad esigenze di liquidità** e finanziamento dell'impresa.

È denaro destinato ad uscire dall'azienda, senza grande prevedibilità dei tempi. **Spesso si tratta di cifre complessive importanti, che l'azienda farebbe bene a tenere disponibili**. Già, ma così facendo si priva di finanziamenti! In realtà c'è una **possibile via di uscita**, basterebbe vincolare le somme destinate al TFR aziendale e chiedere un prestito su queste. Di solito le banche non propongono questo tipo di soluzione, purtroppo per conflitti di interesse.

Per le aziende con oltre 50 dipendenti, il maturato da TFR non può essere più mantenuto in azienda ma confluiscere nel **fondo di Tesoreria dell'INPS**.

Le buone notizie sul TFR sono che sono state **equiparate le forme pensionistiche e la portabilità del medesimo**; queste due prerogative consentono di trasferire le somme accumulate non solo tra fondi pensione ma anche verso altre forme complementari, come le Forme Individuali di Previdenza (FIP) e i Piani Individuali Previdenziali (PIP), che fanno parte del terzo pilastro.

Nel prossimo contributo, entrerò nel dettaglio degli aspetti fiscali e dei benefici per le imprese.

Per approfondire il ruolo del professionista nella gestione dei patrimoni vi raccomandiamo il seguente master di specializzazione:

Master di specializzazione
IL RUOLO DEL PROFESSIONISTA NELLA PIANIFICAZIONE PATRIMONIALE E NEL LIFE PLANNING ►►
Bologna Milano Verona