

Edizione di venerdì 14 ottobre 2016

ENTI NON COMMERCIALI

[Lo sport e l'assenza di scopo di lucro](#)

di **Guido Martinelli**

CONTROLLO

[Le coop. in perdita non applicano gli articoli 2447 e 2482-ter cod. civ.](#)

di **Gabriele Bacchiega**

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Irap e canoni di leasing](#)

di **Sandro Cerato**

CONTENZIOSO

[Spetta al Fisco provare la distribuzione di utili occulti](#)

di **Luigi Ferrajoli**

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Riserva di proprietà fiscalmente irrilevante](#)

di **Alessandro Bonuzzi**

VIAGGI E TEMPO LIBERO

[Proposte di lettura da parte di un bibliofilo cronico](#)

di **Andrea Valiotto**

ENTI NON COMMERCIALI

Lo sport e l'assenza di scopo di lucro

di **Guido Martinelli**

Fino al 1996 (più precisamente con l'entrata in vigore dell'articolo 4 del D.L. 485/1996 convertito con la L. 586/1996) tutte le associazioni e società sportive, sia dilettantistiche che professionistiche, dovevano rigidamente rispettare **il principio della assenza di scopo di lucro** o, più correttamente, dell'obbligo di reinvestire tutti gli utili prodotti (divieto di lucro soggettivo ma non oggettivo).

Dalla citata novella alla L. 91/1981 per le società **sportive professionistiche** è stato **eliminato** l'obbligo della natura *non profit* che ha prodotto anche lo "sbarco" in **borsa** di alcune di queste.

Il mondo del dilettantismo, invece, fino ad oggi, ha sempre difeso strenuamente questa natura.

La principale motivazione si lega al fatto che si suppone che la **crescita** possa avvenire, in mancanza di remunerazione dei capitali investiti e, quindi, con la difficoltà a reperirne di nuovi se non per liberalità, attraverso **il reinvestimento delle risorse** che il movimento produce all'interno dello stesso.

Sintomatica appare l'analisi di come l'**indebitamento** dei *club* di calcio sia iniziato con l'abolizione del vincolo sportivo. Infatti, nel passato, il passaggio di un atleta da un *club* ad un altro, anche per importi considerevoli, rimaneva neutro in termini macroeconomici di movimento sportivo, trattandosi di **risorse** che **rimanevano** all'interno del **sistema** e che obbligatoriamente dovevano essere reinvestite nel suo interno. Il venir meno del vincolo ha **liberato** risorse che sono state canalizzate nel pagamento degli atleti (e dei loro procuratori) e che, come tali, sono uscite dal sistema **impoverendolo** nella sua complessità.

La falla non poteva che portare al venir meno del limite dell'**assenza di scopo di lucro** per il mondo professionistico.

La riflessione, ora, da fare è se non sia giunto il momento che anche il mondo **dilettantistico** rifletta su tale profilo.

Innanzitutto due segnali importanti. La **proposta di legge n. 3936** presentata dalla deputata Sbröllini (responsabile per lo sport del partito del Presidente del Consiglio dei Ministri) alla Camera dei deputati lo scorso 28 giugno punta a introdurre nell'ordinamento la fattispecie della **società sportiva dilettantistica c.d. ordinaria** che, a fronte di minori agevolazioni sotto il profilo fiscale, non viene assoggettata al limite della assenza dello scopo di lucro.

Il secondo è dato dall'**articolo 6 della L. 106/2016** (legge delega sul terzo settore) che prevede che i decreti delegati, in materia di impresa sociale, dovranno tenere conto di *“forme di remunerazione del capitale sociale che assicurino la prevalente destinazione degli utili al conseguimento dell'oggetto sociale”* aprendo il varco a forme di dividendi nei limiti previsti per le cooperative a mutualità prevalente.

Ci troviamo, quindi, di fronte a **riforme, in alcuni casi già introdotte nell'ordinamento, in altri in itinere in Parlamento, che minano la rigidità dell'assenza dello scopo di lucro anche in forma indiretta** nel mondo del terzo settore.

Una ulteriore “spallata” in questa direzione sembra possa venire dal recente **codice dei contratti pubblici** (D.Lgs. 50/2016).

Ben sappiamo la natura pubblica della grandissima maggioranza degli **impianti sportivi italiani** e le grosse difficoltà degli enti proprietari a provvedere direttamente alle gestioni con il conseguente affidamento degli stessi alle realtà sportive del territorio, alle quali, in questo ultimo periodo, viene affidato anche l'onere di provvedere alle **manutenzioni straordinarie** dell'impianto.

Su questo stato di fatto si inserisce la nuova citata disciplina delle concessioni che prevede, al secondo comma dell'articolo 165, che **i meccanismi di finanziamento a carico della pubblica Amministrazione non possano essere superiori al: “trenta per cento del costo dell'investimento complessivo comprensivo di oneri finanziari”**.

Il reperimento del rimanente settanta per cento, in regime di contribuzione infruttifera a carico del privato, renderà con ogni probabilità quasi impossibile provvedere all'adeguamento e ammodernamento dell'impiantistica sportiva.

Infine **un ragionamento va fatto sui compensi ai soci**. Nelle organizzazioni di volontariato gli associati non possono ricevere alcuna forma di compenso per attività fatta in favore dell'ente, nelle associazioni di promozione sociale le prestazioni retribuite devono coinvolgere solo una minoranza di associati, nelle sportive, invece, **tutti i soci possono essere retribuiti per l'attività svolta**, purchè non si realizzi il presupposto del lucro indiretto.

Il comma 6 del D.Lgs. 460/1997 prevede che si considera in ogni caso **distribuzione indiretta di utili** o di avanzi di gestione: *“la corresponsione ai componenti gli organi amministrativi e di controllo di emolumenti individuali annui superiori al compenso massimo previsto dal D.P.R. 645/1994 e dal D.L. 239/1995, convertito dalla L. 336/1995, e successive modificazioni e integrazioni, per il presidente del collegio sindacale delle società per azioni”*.

Ma **tale limite come si calcola, oggi, con l'abolizione delle tariffe professionali? E, in particolare, come si applica alle associazioni?**

Probabilmente è giunta l'ora che anche sulla rigidità dell'assenza di scopo di lucro per le

associazioni e società sportive dilettantistiche si inizi a **discutere**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Master di specializzazione
TEMI E QUESTIONI DEL TERZO SETTORE CON
GUIDO MARTINELLI
Milano Bologna Verona

CONTROLLO

Le coop. in perdita non applicano gli articoli 2447 e 2482-ter cod. civ.

di **Gabriele Bacchiega**

La diffusione del documento intitolato **“Riduzione del capitale nelle società cooperative e ruolo dell’organo di controllo”**, in data 30 settembre, da parte della **Fondazione Nazionale dei Commercialisti** crea l’occasione per parlare del tema delle **perdite “civilistiche”** nell’ambito assai particolare delle **cooperative**, nonché delle **cautele** che l’**organo di controllo interno** delle stesse, quando presente, deve opportunamente seguire al loro realizzarsi.

Le cooperative, come noto, sono oggetto di **norme a loro dedicate** in ambito codicistico, contenute nel **capo II del Titolo VI** del libro del Lavoro. Tuttavia, l’articolo 2519 cod. civ. dispone l’applicabilità, per quanto non previsto nel Titolo VI, delle **disposizioni sulle Spa purché compatibili**. Peraltro, si prevede (al comma 2) la **possibilità di scegliere** nell’atto costitutivo, in alternativa, le **norme per le Srl**, se la coop. non supera determinati **parametri di “grandezza”**. Per questo si parla, in alternativa, di **“coop-Spa”** o di **“coop-Srl”**.

Se la coop. realizza delle **perdite di bilancio** tali per cui viene ad essere **intaccato il capitale sociale**, bisogna quindi verificare la **compatibilità degli articoli 2446 e 2447 cod. civ. (2482-bis e 2482-ter cod. civ. per le Srl)** con la loro disciplina peculiare, dal momento che **non esistono norme specifiche** che trattino la riduzione del capitale per perdite.

Il legislatore, invece, prevede all’**articolo 2525-duodecies** una **causa di scioglimento** specifica delle coop.: la **perdita integrale del capitale sociale**. Pertanto, quando gli amministratori non **convocano senza indugio l’assemblea** affinché i soci possano prendere gli opportuni provvedimenti, l’**organo di controllo** è tenuto a farlo in forza dei **poteri sostitutivi** riconosciuti dalla legge (articolo 2406 cod. civ.). I soci, quindi, saranno chiamati a **decidere sulla rimozione della causa di scioglimento**, a mezzo di ricapitalizzazione, **oppure ad accertarla**, con il conseguente adempimento pubblicitario da parte degli organi societari.

Vediamo cosa succede al di fuori di questa ipotesi, ovvero se le perdite sono ingenti, ma **non tali da azzerare il capitale sociale**. È necessario partire dal presupposto che le coop. non sono assimilabili alle società di capitali per quanto riguarda la **funzione del capitale sociale**. Esso infatti è **di norma variabile** (articolo 2511 e 2524 cod. civ.), vigendo il principio della **“porta aperta”**, ovvero sono possibili ingressi e uscite di soci **senza che questo costituisca modifica del contratto sociale**.

La variabilità del capitale costituisce di per sé una causa di **ostacolo alla verifica richiesta dal**

primo comma dell'articolo 2446 (2482-*bis*) cod. civ., dal momento che **manca il parametro fisso di riferimento** su cui basare il calcolo da cui risulti che il patrimonio netto contabile sia inferiore a due terzi del capitale. Ciò, a parere dei redattori del documento, **non comporta incompatibilità** delle previsioni contenute nel primo comma dell'articolo 2446 e nei commi 1, 2, 3 dell'articolo 2482-*bis* cod. civ. e, pertanto, ogni volta (non solo in sede di redazione del bilancio) che la coop. versi in una **situazione potenziale di patrimonio netto inferiore a due terzi del capitale**, è necessario che l'organo di controllo si attivi, nel caso di inerzia degli amministratori, per convocare i soci cui verrà sottoposta in assemblea una **relazione sulla situazione patrimoniale** da parte degli amministratori corredata dalle **osservazioni dei sindaci**. Queste osservazioni dovranno opportunamente valutare le soluzioni proposte per la copertura della perdita. A parere di chi scrive, se la **convocazione senza indugio** dell'assemblea allo scopo di informare i soci risulta **di certo opportuna**, tuttavia considerarla obbligatoria, a pena della sanzione amministrativa prevista all'articolo 2361 cod. civ., costituisce un **eccesso** di quelli che sono i **doveri di vigilanza** cui sono soggetti i sindaci. Procedere con la convocazione in luogo degli amministratori di certo **pone al sicuro da eventuali future contestazioni**, ma, per evitare una laboriosa verifica sul corretto ammontare di una perdita conseguita in corso d'anno, potrebbe essere considerato sufficiente il **controllo sulle risultanze del bilancio annuale**, senza che nessuno possa imputare omissioni ai sindaci. Chiaro che, se le perdite fossero tali da rendere **impossibile** per la cooperativa il **conseguimento dell'oggetto sociale**, allora si verrebbe a verificare una **causa di scioglimento** (articolo 2484, n. 2 cod. civ.) che, in difetto degli amministratori, deve essere accertata dall'organo sindacale.

Senza dubbio, i **commi 2 e 3 articolo 2446 e 4, 5 e 6 articolo 2482-*bis* cod. civ.**, che disciplinano la **riduzione del capitale in proporzione alle perdite**, se queste non rientrano sotto il limite del terzo del patrimonio netto entro l'esercizio successivo, **non possono essere compatibili** con la normativa sulle cooperative, dal momento che, come visto, la riduzione del capitale **non comporta modifica dell'atto costitutivo** e di conseguenza una tale delibera **non potrebbe essere iscritta al Registro delle imprese**. I soci, pertanto, informati ogni anno della situazione patrimoniale in perdita, potrebbero **legittimamente decidere** di non procedere ad alcuna riduzione. I **creditori sociali** potranno comunque conoscere la situazione di "difficoltà" ed essere quindi tutelati consultando il bilancio annualmente depositato (se già non lo desumono da altri comportamenti quali ritardi nei pagamenti o insolvenze).

Tanto meno possono essere applicati alle coop. gli adempimenti più stringenti di cui agli **articoli 2447 e 2482-*ter* cod. civ.**, proprio perché **non è previsto un valore minimo legale del capitale sociale**, al di sotto del quale l'assemblea convocata dagli organi sociali deve deliberare sulla **riduzione e contestuale aumento dello stesso al minimo di legge**. Non a caso l'articolo 2545-*duodecies* citato **non contempla, tra le cause di scioglimento** delle coop, il n. 4) dell'articolo 2484 cod. civ., ovvero appunto **la riduzione del capitale al di sotto del minimo legale**.

È, ovviamente, fatta salva l'ipotesi sopra argomentata dello scioglimento per **perdita integrale** del capitale.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione
REVISIONE LEGALE DEI CONTI
Milano Padova

REDDITO IMPRESA E IRAP

Irap e canoni di leasing

di **Sandro Cerato**

Secondo quanto stabilito dall'articolo 102, comma 7, del Tuir, la deduzione **fiscale del contratto di locazione finanziaria** varia in funzione della tipologia di bene (immobile, mobile o autoveicoli a deduzione limitata). In particolare per i contratti stipulati dal 1° gennaio 2014:

- per i **beni mobili delle imprese** (fatta eccezione per i **veicoli** diversi da quelli utilizzati esclusivamente quali beni strumentali nell'esercizio dell'impresa, adibiti ad uso pubblico ovvero concessi in uso promiscuo ai dipendenti), si passa dai 2/3 del periodo di ammortamento "tabellare" a 1/2 del suddetto periodo;
- per i **beni immobili delle imprese**, si passa dai 2/3 del periodo di ammortamento "tabellare", con un minimo di 11 anni e un massimo di 18 anni, ad un periodo "fisso" di 12 anni.

Nulla è stato modificato, invece, con riguardo al periodo di **deducibilità dei canoni di locazione finanziaria aventi ad oggetto autoveicoli** – diversi da quelli utilizzati come strumentali all'attività propria dell'impresa o concessi in uso promiscuo ai dipendenti – i **quali continuano ad essere deducibili con le stesse tempistiche del processo di ammortamento**. Le regole illustrate, ancorché direttamente riferite all'imposizione IRES/IRPEF, finiscono per influire anche sul regime di determinazione della base imponibile IRAP. Come noto, la base imponibile IRAP è determinata come segue.

Per i soggetti IRES, nonché per i **soggetti IRPEF in contabilità ordinaria che hanno esercitato l'opzione** (articoli 5 e 5-bis del D.Lgs. 446/1997), **trova applicazione il principio di "derivazione"**, secondo cui la base imponibile risulta dalla differenza tra il valore ed i costi della produzione (esclusi alcuni), come risultanti dal conto economico civilistico. Il principio di derivazione in parola viene, tuttavia, derogato:

- **per tutti i contratti di leasing**, per la necessità di riprendere a tassazione (con una variazione fiscale a titolo definitivo) la quota interessi;
- **per i contratti di leasing immobiliare**, in virtù della ripresa a tassazione della quota riferibile al terreno sottostante.

Per tali soggetti, infatti, a norma dell'articolo 5, comma 3, del D.Lgs. n. 446/1997, i **canoni di locazione finanziaria sono deducibili per l'ammontare stanziato nella voce B.8 del conto economico**, ad eccezione della quota di interessi passivi ad essi relativa, desunta dal contratto: ai fini IRAP, quindi, **nessun rilievo assumono i limiti di deducibilità che caratterizzano le imposte sui redditi** (circolare n. 17/E/2013). Peraltro, in deroga a tale principio generale,

secondo l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 38/E/2010), nei *leasing* immobiliari **deve essere considerata indeducibile anche la quota di canone riferibile al terreno pertinenziale** (ex articolo 36, comma 7 e 7-bis del D.L. 223/2006).

Si tratta, tuttavia, di una soluzione non condivisa in dottrina: secondo l'**Assonime**, infatti, in virtù del citato principio di derivazione e secondo i corretti principi contabili, i canoni di *leasing* immobiliare (depurati ovviamente della quota interessi) **dovrebbero essere deducibili per l'importo stanziato**, senza tenere conto dei limiti forfetari di cui all'articolo 36, comma 7 e 7-bis del D.L. 223/2006 (circolare Assonime 31.7.2009 n. 34).

Per **le società di persone e gli imprenditori individuali**, invece, la determinazione dei costi deducibili non avviene secondo il principio di derivazione, bensì **assumendo le componenti reddituali così come risultano in base alle regole del TUIR** (circolare n. 60/E/2008). Ne consegue che, oltre alla variazione in aumento (definitiva) da operare per la quota interessi, occorre effettuare la variazione temporanea anche sulla quota capitale se la durata effettiva del contratto è inferiore a quella minima fiscale.

Va ricordato, infine, che, ai fini dell'IRAP, **le regole per il calcolo della quota interessi indeducibile sono comuni per tutte le imprese**. In proposito, la prassi dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'ammontare degli interessi passivi può essere determinato, per i soggetti *non las adopter*, secondo quanto stabilito dal D.M. 24.4.1998 (circolare n. 17/E/2013). Secondo tale decreto la quota dei canoni di *leasing* specificamente riferibile agli interessi passivi è determinata in base alla seguente operazione:

"Canoni di competenza – (costo per la società concedente × n. giorni periodo d'imposta/n. giorni contratto di leasing)".

In tal caso, però, **al denominatore della formula occorre indicare i giorni di durata del contratto** e non quelli della eventualmente diversa durata fiscale (circolare n. 17/E/2013).

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

Master di specializzazione

LA FISCALITÀ IMMOBILIARE CASO PER CASO ▶▶

Firenze Milano Padova

CONTENZIOSO

Spetta al Fisco provare la distribuzione di utili occulti

di **Luigi Ferrajoli**

L'operare della presunzione di origine giurisprudenziale dell'imputazione ai soci degli utili extracontabili accertati a seguito di accertamento effettuato nei confronti di **società di capitali a ristretta base proprietaria** non esclude che sia onere dell'Ufficio fornire la prova dell'effettiva distribuzione dei dividendi quale fatto costitutivo della pretesa evasione del socio ai sensi dell'articolo 2697 cod. civ..

Tale principio è stato enunciato dalla CTP di Sondrio nella **sentenza n. 89 del 3 maggio 2016**, nella quale i giudici hanno affermato che non esiste alcuna norma che preveda la **diretta ed automatica imputazione dell'utile delle società di capitali** (salvo il caso di opzione per il regime di trasparenza) ai soci, come invece previsto per le società di persone dall'articolo 5 del Tuir, né esiste alcuna norma che preveda che il reddito delle società di capitali possa o debba presumersi distribuito ai soci, con la conseguenza che **l'onere della prova circa il maggior reddito percepito incombe sull'Ufficio**.

Secondo la prassi dell'Amministrazione finanziaria in tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso delle società di capitali a ristretta base partecipativa, **è legittima la presunzione di distribuzione ai soci degli eventuali utili extracontabili accertati**, rimanendo salva la facoltà del contribuente di offrire la prova del fatto che i maggiori ricavi non siano stati fatti oggetto di distribuzione, per essere stati, invece, accantonati dalla società ovvero da essa reinvestiti. Questa presunzione, secondo la giurisprudenza di legittimità, si fonda sulla massima di esperienza secondo cui, quando un utile occulto corrisponde a disponibilità economica materialmente distribuibile e tale disponibilità non viene reperita presso la società, **è ragionevole ritenere che essa sia stata distribuita ai soci**, se essi erano nelle condizioni giuridiche e fattuali di agevolmente determinare tale distribuzione. In sostanza, secondo la giurisprudenza, nell'accertamento degli utili extrabilancio in capo ai soci a seguito dell'accertamento di **maggiori redditi in capo alla società a ristretta base** è necessario che: a) sussista il reddito societario suscettibile di distribuzione (occorre che sussista un utile della società); b) tale ricchezza sia occulta (occorre un utile extracontabile o extrabilancio della società); c) tale ricchezza sia stata accertata (occorre l'accertamento dell'utile occulto della società); d) sia **fortemente plausibile** l'avvenuta distribuzione ai soci.

Sotto questo ultimo profilo, la sentenza della CTP di Sondrio, in commento, precisa che l'avvenuta distribuzione dell'utile occulto ai soci non può fondarsi unicamente sulla presunzione di distribuzione basata sulla ristretta base societaria, in quanto la stessa è priva di efficacia probante, **essendo ipotizzabili con uguale grado di probabilità e ragionevolezza, altre diverse conclusioni**, come, ad esempio, la creazione di riserve occulte, la destinazione delle

disponibilità ad altri usi, la possibilità di appropriazione degli utili da parte di chi amministra la società, la destinazione degli utili alla creazione di fondi neri da utilizzare per il pagamento di costi non contabilizzati.

Conseguentemente è **onere dell'Amministrazione finanziaria** dimostrare che il reddito derivante dalla presunta distribuzione dei maggiori utili accertati è stato effettivamente percepito dal socio, nel quadro dell'articolo 39 D.P.R. 600/1973, se il socio è imprenditore o professionista, e dell'articolo 38 D.P.R. 600/1973 negli altri casi. **Tale onere non può gravare sul contribuente** nel senso di gravare lo stesso della prova contraria della presunzione di distribuzione degli utili, non vedendosi in qual modo concreto il socio possa fornire un tale prova che si concretizza nella **prova di un fatto negativo**. Sostenere che la mancata prova del fatto contrario (cioè la non percezione dei dividendi da parte dei soci: fatto negativo) rende la conclusione assunta dall'Ufficio (cioè che nelle società di capitali a ristretta base sociale l'utile occulto è distribuito ai soci) più probabile di quella contraria (cioè che nelle società di capitali a ristretta base sociale l'utile occulto non è distribuito ai soci) non è accettabile dal momento che, dal punto di vista logico-giuridico, **la mancata prova di un fatto contrario a** (o incompatibile con) **quello presunto non è prova del fatto presunto**, salvo che ricorra lo schema della presunzione legale, e cioè sussista una specifica norma di legge che collega un effetto giuridico alla mancata prova del fatto contrario a quello presunto.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Master di specializzazione

**TEMI E QUESTIONI DELL'ACCERTAMENTO
CON MASSIMILIANO TASINI**

Milano Treviso

REDDITO IMPRESA E IRAP

Riserva di proprietà fiscalmente irrilevante

di **Alessandro Bonuzzi**

La [risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 91/E](#) di ieri conferma il principio dell'irrilevanza fiscale della **riserva di proprietà** precisando che il bene oggetto di cessione si trasferisce al momento della **conclusione** del **negozio** senza che a tal fine rilevi l'effetto differito della clausola.

Di conseguenza, l'eventuale **risoluzione** del contratto per inadempimento del compratore, il cui effetto si sostanzia nella retrocessione del bene al cedente, costituisce un **nuovo evento realizzativo di segno contrario** rispetto all'operazione originaria.

Ma andiamo con ordine. Nel caso analizzato dalla risoluzione in commento la società istante ha ceduto un'**azienda**. La vendita è stata effettuata con **pagamento rateale** del prezzo e con **riserva di proprietà** ex articolo 1523 e seguenti cod. civ. prevista a favore del cedente.

Atteso il **mancato pagamento** di alcune rate del prezzo da parte dell'acquirente, l'**istante** intende esercitare la riserva della proprietà e, per tale ragione, chiede quali siano le conseguenze sul piano fiscale derivanti dalla **restituzione** dell'azienda. In particolare, i chiarimenti riguardano i seguenti aspetti:

1. il regime di **responsabilità solidale** ex articolo 14 del D.Lgs. 472/1997 per gli eventuali debiti fiscali contratti dall'acquirente;
2. il trattamento **Ires** e **Irap** del **credito residuo** non incassato;
3. il trattamento **Ires** e **Irap** della eventuale **riduzione** dell'**indennità** – consistente nel “conservare” le rate già incassate – che il giudice potrebbe disporre a beneficio dell'acquirente;
4. il trattamento applicabile, ai fini dell'imposta di **registro**, alla risoluzione del contratto nonché ai provvedimenti cautelari di cui all'articolo 700 c.p.c..

Nel fornire la risposta ai quesiti posti, l'Agenzia risponderà alcuni **concetti interessanti**. Si afferma che, anche laddove la compravendita avvenga con riserva di proprietà, per individuare il momento in cui, ai fini fiscali, rileva il **trasferimento** del **bene** occorre fare riferimento alla **conclusione** del **negozio** e non, invece, al verificarsi dell'effetto traslativo, differito a mero scopo di garanzia.

In altri termini, la **riserva della proprietà**,

- sebbene si caratterizzi per il fatto di **differire** il **trasferimento** della **proprietà** al

- pagamento dell'**ultima rata** del prezzo da parte dell'acquirente,
- atteso che fin dalla conclusione del contratto i **rischi** e gli **oneri** gravano sul cessionario, **non** ha alcun **effetto** dal punto di vista **fiscale**.

In pratica, si verifica un **disallineamento** tra la disciplina codicistica e la normativa fiscale: il trasferimento della "**proprietà civilistica**" del bene avviene al momento del pagamento dell'ultima rata di prezzo; mentre il trasferimento della "**proprietà fiscale**" del bene avviene al momento della stipulazione dell'atto di vendita.

Ciò determina che l'eventuale **risoluzione** della compravendita, a causa dell'inadempimento del compratore, **rappresenta** un'operazione di **cessione del bene** da parte di quest'ultimo in favore del cedente originario (**circolare n. 41/E/2002**). Si verifica, quindi, un **ritrasferimento** della "proprietà fiscale".

Alla luce di tali considerazioni, in risposta al **quesito b)**, l'Agenzia ritiene che, al momento della riconsegna del complesso aziendale, l'istante debba:

- attribuire all'**azienda** riconsegnata un valore pari al **valore normale dei beni** che la compongono;
- **stornare** il valore residuo del **credito** per un importo pari al valore **dell'azienda** riconsegnata, così come determinato al punto precedente. Ove il valore dell'azienda sia **inferiore** al valore residuo del credito, la differenza costituisce una **perdita su crediti** deducibile ai fini Ires ma indeducibile ai fini Irap, in quanto relativa ad un fenomeno non rilevante per la determinazione del valore della produzione. Diversamente, se il valore dell'azienda è superiore al valore residuo del credito, emerge una **sopravvenienza attiva** imponibile ai fini Ires e irrilevante ai fini Irap.

Relativamente al **quesito c)**, l'Ufficio osserva che, ai sensi del comma 2 dell'articolo 1526 cod. civ., qualora si sia convenuto che le **rate pagate** restino **acquisite** al **venditore** a titolo d'**indennità**, il giudice può **ridurre** tale indennizzo per evitare un indebito arricchimento del venditore.

Atteso che la **riduzione** dell'indennità è assimilabile a una **rideterminazione** del prezzo relativo alla cessione dell'azienda, nonché che tale prezzo ha assunto rilevanza ai fini dell'Ires nella determinazione della **plus/minusvalenza** nell'ambito della cessione medesima, l'Agenzia ritiene che l'**importo retrocesso** all'acquirente costituisca, per l'istante, una **sopravvenienza passiva deducibile** ai fini Ires e **non deducibile** ai fini Irap.

Con riferimento alla **responsabilità solidale ex articolo 14 del D.Lgs. 472/1997 (quesito a))**, la risoluzione evidenzia che tale regime trova applicazione per **tutte le ipotesi di trasferimento d'azienda**, compresa la **restituzione** del complesso aziendale al cedente in conseguenza dell'esercizio della riserva di proprietà, essendo essa un nuovo evento realizzativo.

Pertanto, quando l'azienda torna nella "proprietà fiscale" del cedente:

- il **cessionario** resta **responsabile in solido** per i **debiti fiscali** contratti dal **cedente** prima della cessione (in tal senso **Cassazione Ordinanza n. 11972/2015**);
- il **cedente** resta **responsabile in solido** per i **debiti fiscali** contratti dal **cessionario** prima del rtrasferimento.

Infine, per quanto riguarda l'**imposta di registro (quesito d)**, viene chiarito che:

- la **risoluzione** del contratto derivante dall'esercizio della clausola risolutiva espressa è soggetta, in assenza di corrispettivo, all'imposta di registro nella **misura fissa di 200 euro**;
- l'eventuale **provvedimento** d'urgenza ex articolo 700 c.p.c., richiesto dalla società istante, qualora abbia **contenuto definitorio**, deve essere assoggettato a **registrazione in termine fisso** e ricondotto ad una delle fattispecie indicate nell'articolo 8 della Tariffa, Parte I, allegata al TUR, in funzione del contenuto e degli effetti giuridici prodotti.



VIAGGI E TEMPO LIBERO

Proposte di lettura da parte di un bibliofilo cronico

di **Andrea Valiotto**

Il telefonista che spiava il Quirinale. 25 luglio 1943



Paolo Palma

Rubbettino

Prezzo – 12,00

Pagine – 150

Come fu preparato il colpo di stato che, con l'arresto di Benito Mussolini, pose fine a vent'anni di fascismo? Che cosa fecero quella domenica 25 luglio 1943 i protagonisti dell'evento che avrebbe cambiato la storia d'Italia? Domande inutili, potrebbe sembrare, data la vasta letteratura in materia. Ma l'autore di questo libro ha scoperto un documento inedito che contiene alcune novità significative. Fonte attendibile di questa rivisitazione della "giornata degli inganni" è un telefonista del Quirinale – divenuto dopo la guerra un affermato sceneggiatore del cinema italiano – che spiava per conto del sim, il servizio segreto militare, e ci ha lasciato uno "Stralcio" sul colpo di stato di Vittorio Emanuele III. L'autore del saggio s'inoltra tra gli spioni e gli avventurieri che dilagavano nella Roma del '43-'44 e ricostruisce la vicenda dello spionaggio telefonico al Quirinale: tutto cominciò con la visita di stato di Adolf Hitler a Roma, nel maggio del 1938.

Imperi paralleli



Massimo Franco

Il Saggiatore

Prezzo – 22,00

Pagine – 320

Da più di due secoli i destini di Stati Uniti e Vaticano si incrociano, contribuendo a plasmare la storia, la cultura e l'identità dell'intero Occidente. Da tempo lo Stato più potente del mondo e quello più piccolo e disarmato sono percepiti come le uniche due realtà dell'Ovest ad avere una proiezione planetaria, grazie rispettivamente alla forza economico-militare e all'influenza morale: due «imperi paralleli». Per analizzare le loro relazioni, Massimo Franco ha attinto a documenti esclusivi degli Archivi segreti vaticani, a fonti ufficiali statunitensi e a una conoscenza approfondita dei fatti internazionali, raccontando per la prima volta i legami tra due realtà così diverse, eppure legate da mille fili politici e religiosi.

Imperi paralleli ricostruisce dinamiche geopolitiche ed episodi da sempre trascurati dalla storiografia ufficiale: l'ostilità anticattolica dei protestanti americani dell'Ottocento; la presa di posizione filo-sudista di Pio IX durante la guerra di secessione americana; il disgelo nel corso dei conflitti mondiali e l'elezione di John Fitzgerald Kennedy, primo presidente cattolico degli Usa; la partnership anticomunista fra Washington e Giovanni Paolo II durante la Guerra fredda, che portò finalmente all'instaurazione di stabili relazioni diplomatiche nel 1984. Un'alleanza che è proseguita saldamente nonostante profonde divergenze, come in occasione dell'accorato impegno vaticano contro la guerra in Iraq o dello scandalo dei preti pedofili.

Già tradotto e diffuso in tutto il mondo anglosassone, in questa edizione aggiornata *Imperi paralleli* si estende fino alla contesa fra Donald Trump e Hillary Clinton per la presidenza: lo scontro di due personalità e due visioni globali agli antipodi, ma entrambe genuinamente americane, ed entrambe così marcate e divisive da sfidare i valori e gli orientamenti geopolitici del pontificato di Francesco. È proprio il primo papa venuto dalle Americhe a costringerci a misurare in modo meno scontato i rapporti Usa-Vaticano. Ed è proprio la sua figura a fornirci la prospettiva migliore per analizzare 230 anni di intese e tensioni – spirituali e mondane – che hanno rispecchiato il destino comune dell'Occidente; e che, negli ultimi anni, fotografano anche i rischi del suo declino.

Rosso Parigi



Maureen Gibbon

Einaudi

Prezzo – 18,00

Pagine – 248

Parigi, 1862. Una ragazza con dei provocanti stivaletti verdi è ferma davanti a una vetrina. Sul suo blocco sta disegnando il gatto che dorme dentro la bottega quando l'avvicina un uomo, misterioso e affascinante, che la fissa. Poi le chiede se può prendere in mano il disegno e con pochi tratti sicuri riesce a infondervi la vita. Lui è Édouard Manet, lei Victorine Meurent. Il loro incontro – questo incontro – cambierà la loro vita e la storia dell'arte mondiale. Per sempre. All'inizio Manet stabilisce un torrido ménage à trois con Victorine e la sua coinquilina Denise, ma presto la relazione diventa qualcosa di più e lei gli chiede di scegliere. Così la diciassettenne Victorine abbandona la sua vecchia vita per immergersi nella Parigi degli impressionisti, dei café della bohème viziosa e sentimentale di Baudelaire, dei circoli dei canottieri dipinti da Renoir, delle soffitte romantiche e degli atelier più promiscui. Narrando la storia vera di Victorine Meurent, la musa di Manet, la donna che gli farà da modella per tanti dei capolavori che hanno fondato l'arte moderna – da *Colazione sull'erba* alla celebre *Olympia* – e che diventerà lei stessa rinomata pittrice, Maureen Gibbon ha scritto un romanzo sensuale come i colori di una tavolozza impressionista. *Rosso Parigi* è il racconto dell'educazione artistica ed erotica di una giovane donna avida di vita e di esperienze, affamata dei colori della felicità e delle gioie del corpo.

I viaggi di Dio



Gaia Servadio

Feltrinelli

Prezzo – 17,00

Pagine – 288

Dio è una misteriosa necessità nel cammino dell'uomo: Gaia Servadio prende le mosse da questa constatazione, e dalle mura dell'antica città siriana di Dura Europos, per intraprendere con la leggerezza e la profondità che le sono proprie un viaggio nella spiritualità attraverso i secoli e i popoli. Sulle rive del Tigri e dell'Eufrate, tra le nuvole che sormontano il Tauro, in mezzo alle rocce del Negev, sui ghiacciai dell'Ararat, in Persia e prima ancora in India, sui monti del Caucaso, sull'altopiano dell'Anatolia, le tante divinità di volta in volta create sono in fondo sempre lo stesso Dio, inteso come espressione di un bisogno – dapprima concreto e poi sempre più spirituale – che porta l'uomo a costruire un Essere Superiore. Il Dio che emerge dai bassorilievi e dalle statue, dai dipinti, dalle architetture dei templi, è un Dio che è sempre uguale e che sempre cambia nel tempo e nello spazio, secondo le necessità di chi lo custodisce nel proprio cuore.

Voglio correre



Enrico Arcelli

Pickwick

Prezzo – 17,00

Pagine – 368

La corsa è diventata per tantissimi una passione, una gioia irrinunciabile. Se stai pensando di cominciare, se vuoi diventare un corridore più veloce e resistente, se hai intenzione di affrontare la tua prima maratona, in questo libro scoprirai tutto ciò che ti serve per raggiungere gli obiettivi prefissati. Tecnica, programmi di allenamento, alimentazione, integratori, abbigliamento, dispositivi tecnologici: troverai i consigli dettagliati e aggiornati di uno dei maggiori esperti per rendere più... efficiente il tuo modo di correre.

